

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
Высшего профессионального образования
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ ПРАВОСУДИЯ»

На правах рукописи

ЛЮТОВА ОЛЬГА ИГОРЕВНА

**НАЛОГОВАЯ ОБЯЗАННОСТЬ КАК ИНСТИТУТ
НАЛОГОВОГО ПРАВА**

Специальность 12.00.04 – финансовое право; налоговое право;
бюджетное право

Диссертация на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

**Научный руководитель
кандидат юридических наук
Тютин Денис Владимирович**

Москва - 2014

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. Эволюция понятия налоговых обязанностей и налоговых обязательств.....	12
§ 1. Этапы формирования нормативной трактовки налоговых обязанностей и налоговых обязательств в отечественном законодательстве	12
§ 2. Налоговые обязанности и налоговые обязательства в правоприменительной практике высших судебных органов Российской Федерации.....	30
§ 3. Понимание налоговых обязанностей в современном налоговом праве.....	54
§ 4. Понятие налоговых обязательств в публичных правоотношениях.....	68
ГЛАВА 2. Соотношение понятий налоговых обязанностей и налоговых обязательств.....	91
§ 1. Особенности применения термина «налоговое обязательство».....	91
§ 2. Определение содержания понятия налоговых обязанностей.....	114
ГЛАВА 3. Структура налоговых обязанностей и их правовое регулирование.....	129
§ 1. Теоретические положения о структуре обязанности по уплате налога как основной налоговой обязанности.....	129
§ 2. Теоретические положения о структуре налоговой обязанности по представлению налоговых деклараций.....	148
§ 3. Теоретические положения о структуре налоговой обязанности по применению контрольно–кассовой техники.....	169
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	185
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ.....	190

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Налоговая обязанность является одним из ключевых понятий налогового права, от уяснения смысла которого в дальнейшем зависит понимание всех тенденций развития налоговой системы России, а также создание и реализация механизмов уплаты налогов и сборов. Правовому регулированию возникновения, изменения и прекращения налоговой обязанности (налоговых обязанностей) посвящены специальные нормы налогового права, которые формируют собой институт налоговой обязанности, играющий решающую роль в структуре отрасли налогового права. Особый характер этих норм выражается в юридических фактах, имеющих в том числе фискальное значение, которые служат в качестве экономического основания для взимания налогов. В связи с этим научное осмысление термина «налоговая обязанность» позволит повысить эффективность понимания всех происходящих в системе налогообложения процессов, а также вопросов исчисления и уплаты налогов и сборов. Это означает, что от изначально адекватного формулирования понятия налоговой обязанности (налоговых обязанностей) в конечном счете зависит надлежащее ее исполнение, что оказывает решающее влияние на финансово-бюджетную политику государства, обеспечивающую формирование бюджета.

Кроме того, ученые и практики, обращаясь к налоговой обязанности, по-разному определяют ее понятие, субъектный и элементный состав, что существенно затрудняет процесс реализации норм соответствующего правового института. Нельзя не отметить, что практика развития материальных налоговых отношений идет по пути повсеместного использования наряду с термином «налоговая обязанность» («налоговые обязанности») категории налогового обязательства, относительно которого не обнаружено единообразия как в подходах к его законодательному использованию, так и в положениях (позициях) судебных органов.

Необходимо сказать, что полное и всестороннее исследование налоговой обязанности (налоговых обязанностей) и налоговых обязательств на основании анализа законодательства, судебной практики и доктринальных источников с точки зрения определения ее понятия в науке отечественного налогового права предпринимается впервые.

Особенности современного правового регулирования категории налоговой обязанности неоднократно обсуждались в науке налогового права. Исследованию подвергалось как отсутствие единообразного законодательного определения соответствующего понятия, так и правовое регулирование налоговой обязанности в части возможности установления отдельных ее элементов актами органов исполнительной власти.

В этой связи разработка положений, определяющих налоговую обязанность (налоговые обязанности) и налоговые обязательства, представляется весьма актуальной исследовательской задачей, решение которой будет способствовать развитию общей теории налогового права, законодательства РФ о налогах и сборах и практики его применения.

Степень научной разработанности темы исследования.

Налоговая обязанность, налоговые обязанности и налоговые обязательства выступали в качестве самостоятельного объекта научного изучения. В частности, они рассматривались в работах А.В. Анджаева, О.А. Березовой, И.С. Полищук (Бордюг), Е.А. Имыкшеновой, Э.Л. Калашниковой, А.С. Кондукторова, Р.В. Карасевой, Е.У. Латыповой, В.В. Лукьянова, Т.Ю. Сацихиной, В.П. Шавшиной, Е.Е. Якушкиной. Однако интерес ученых сосредоточен был, главным образом, на налоговой обязанности по уплате налога, а также на особенностях ее исполнения и способах обеспечения исполнения.

В целом термины «налоговая обязанность», «налоговые обязанности» и «налоговые обязательства» рассматривались в работах таких ученых, как В.А. Белов, Д.В. Винницкий, А.В. Демин, С.В. Запольский, М.В. Карасева (Сенцова), И.И. Кучеров, С.Г. Пепеляев, А.И. Худяков, В.М. Чибинев, Н.А. Шевелева, Д.М. Щекин.

Вместе с тем в науке налогового права категории налоговой обязанности и налоговых обязанностей с точки зрения их определения, соотношения с категорией налогового обязательства и рассмотрения элементов отдельных видов налоговых обязанностей самостоятельным предметом исследования до сих пор не были.

Цель исследования состоит в выработке теоретических положений, характеризующих институт налоговой обязанности с точки зрения определения ее понятия и возможности использования термина «налоговое обязательство» к налоговым правоотношениям.

Для достижения указанной цели предпринимается решение следующих **задач**:

- выявить этапы формирования нормативной трактовки налоговых обязанностей и налоговых обязательств;

- провести анализ правоприменительной практики высших судебных инстанций для определения значения терминов «налоговая обязанность», «налоговые обязанности» и «налоговые обязательства»;

- изучить современные подходы к понятию налоговой обязанности, налоговых обязанностей и налоговых обязательств, содержащиеся в научных правовых исследованиях и в юридической литературе;

- исследовать особенности применения термина «налоговое обязательство»;

- определить содержание понятия налоговых обязанностей;

- изучить теоретические положения о структуре налоговых обязанностей: по уплате налога, по предоставлению налоговых деклараций, по применению контрольно-кассовой техники.

Объектом исследования выступает институционализация налоговой обязанности в системе налогового права.

Предметом исследования является понятие налоговой обязанности, налоговых обязанностей и налоговых обязательств, а также правовое регулирование структурных элементов налоговых обязанностей по уплате налога,

по предоставлению налоговых деклараций и по применению контрольно-кассовой техники.

Нормативными источниками диссертации являются нормы национального и международного права, определяющие налоговую обязанность, налоговые обязанности и налоговые обязательства. Среди исследованных документов: Конституция Российской Федерации, НК РФ, законы РСФСР (СССР) и Российской Федерации за период с 1923 г. по 2014 г., а также правовые акты органов исполнительной власти (всего 67), использующие термины «налоговая обязанность», «налоговые обязанности» и «налоговые обязательства».

Эмпирическая основа исследования состоит из результатов изучения решений Конституционного Суда Российской Федерации (31), Верховного Суда Российской Федерации (6), а также Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (48), федеральных арбитражных судов Западно-Сибирского, Московского, Дальневосточного, Волго-Вятского, Центрального, Уральского, Восточно-Сибирского, Поволжского округов (21) за период с 1997 г. по 2014 г.

Теоретической основой исследования выступают положения об институте налоговой обязанности, содержащиеся в научных работах российских и зарубежных ученых, характеризующих категории налоговой обязанности (налоговых обязанностей) (А.С. Баринов, В.П. Безобразов, К.С. Бельский, И.Я. Горлов, В.В. Гриценко, Т.А. Гусева, А.В. Демин, О.О. Журавлева, А.Г. Иванов, С.И. Иловайский, Е.А. Имыкшенова, А.А. Исаев, Э.Л. Калашникова, Ю.А. Крохина, И.И. Кучеров, Н.П. Кучерявенко, В.А. Лебедев, В.В. Лукьянов, М.О. Клейменова, О.М. Минаева, В.Н. Назаров, Е.В. Покачалова, К.Г. Рау, Т.Ю. Сащихина, Д.В. Тютин, Н.И. Химичева, В.П. Шавшина, Н.А. Шевелева) и налоговых обязательств (О.А. Березова, Е.В. Беляева, В.А. Белов, А.В. Брызгалин, Д.В. Винницкий, Л.К. Воронова, С.А. Герасименко, А.С. Григорьев, М.А. Гурвич, С.В. Запольский, К.Д. Кавелин, М.В. Карасева, А.В. Красюков, Е.У. Латыпова, О.А. Лозенков, М.Ю. Орлов, С.Г. Пепеляев, Г.В. Петрова, А.А. Пилипенко, И.С. Полищук (Бордюг), Е.В. Порохов, Д.А. Ровинский, Е.Е. Смолицкая,

А.И. Худяков, И.А. Цинделиани, С.Д. Цыпкин, А.Т. Шаукенов, Д.В. Щекин, В.М. Чибинев, В.А. Яговкина, Е.Е. Якушкина).

Методологическую основу исследования составили общенаучные (анализ, синтез, описание, системный) и частнонаучные методы (формально-юридический, сравнительно-правовой, историко-правовой, анализа документов).

Научная новизна диссертационного исследования заключается в определении понятия налоговой обязанности (налоговых обязанностей), основывающегося на гипотезе о том, что налоговые обязанности устанавливаются не только НК РФ и принятыми на его основании федеральными законами, но и иными федеральными законами, устанавливающими обязанности для потенциального налогоплательщика.

На защиту выносятся следующие положения:

1. Процесс выработки и развития понятия налоговой обязанности (налоговых обязанностей) характеризуется постепенным усложнением ее содержания. В диссертации проанализировано развитие понятия налоговой обязанности и выявлена необходимость ее формулирования в качестве системы обязанностей налогоплательщика, связанных с уплатой налога и сбора и установленных в НК РФ.

2. Обосновано, что бюджетная и налоговая система современной России строится на основании принципа унитаризма, а не федерализма. Введение с 1 января 2007 г. в пункт 7 статьи 45 НК РФ института уточнения платежа означает отсутствие необходимости перечисления налога в соответствующий бюджет для установления факта его уплаты; основным юридическим фактом является перечисление налога в бюджетную систему в целом на счет Федерального казначейства Российской Федерации.

3. Дополнительным основанием для использования термина «налоговое обязательство» в теории налогового права, подтверждающим ранее выдвигаемую идею о возможности применения к регулированию налоговых отношений терминологии обязательственного права, созданной в основном для

нужд гражданского оборота, является указание на публично–правовое образование как на сторону правоотношения по уплате налога, имеющую субъективное право на получение суммы налога.

4. Сделан вывод о том, что использование терминов «налоговая обязанность» и «налоговые обязанности» возможно при рассмотрении в качестве налоговых тех обязанностей, которые урегулированы не только в НК РФ и в принятых на его основании нормативных правовых актах, но также и в иных нормативных правовых актах, при условии, что данные обязанности характерны для некоторого частного субъекта как для потенциального налогоплательщика, в том числе обязанность по применению контрольно–кассовой техники введена для контроля налогооблагаемой выручки некоторых потенциальных налогоплательщиков.

5. Использование терминов «налоговая обязанность» и «налоговые обязанности» обосновано при условии рассмотрения в качестве налоговых не только тех обязанностей, которые урегулированы в НК РФ и принимаемом на основании и во исполнение НК РФ законодательстве РФ о налогах и сборах и обеспечивающих уплату налогов и сборов, а также иных обязанностей, возлагаемых на частных субъектов (налогоплательщиков и потенциальных налогоплательщиков) с основной целью обеспечения исполнения ими обязанностей по уплате налогов. При используемом подходе налоговой обязанностью является обязанность по применению контрольно-кассовой техники.

6. Элементы обязанности по уплате налога как основной налоговой обязанности являются отражением принципа правовой определенности. При этом правовая определенность при анализе любой юридической обязанности распадается на такие взаимосвязанные элементы, как определенность в части субъектов (обязанного и управомоченного), в части основания возникновения обязанности, в части вида и размера обязанности, а также в части временных и, возможно, процедурных параметров ее исполнения. Все элементы налога,

исходя из правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, устанавливаются только органами законодательной (представительной) власти.

7. Обосновано осуществление нормоконтроля положений, регламентирующих обязательное применение коэффициентов–дефляторов при исчислении отдельных налогов (в том числе пункта 2 статьи 11, пункта 3 статьи 227.1, пункта 2 статьи 342, статьи 346.27, пункта 4 статьи 346.29, пункта 9 статьи 346.43 НК РФ) на уровне Конституционного Суда Российской Федерации на предмет их соответствия Конституции РФ и ранее выраженным позициям Конституционного Суда Российской Федерации. Обосновано, что данные нормы в той части, в которой ими предполагается возможность применения коэффициента–дефлятора в размере большем единицы, т.е. повышающего, означают, что налогоплательщик соответствующего налога обязывается уплачивать его в размере большем, чем это установлено в актах органов законодательной (представительной) власти. При этом коэффициент–дефлятор, влекущий повышенный размер налога, устанавливается актом органа исполнительной власти, что недопустимо с точки зрения правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации.

8. Диссертантом доказано: по истечении отчетного периода по налогу на прибыль предоставлению подлежит расчет авансового платежа, а не налоговая декларация, что исключает возможность применения штрафа на основании статьи 119 НК РФ. В этой связи автором обосновано предложение об изложении статьи 289 НК РФ в следующей редакции: «По итогам отчетных периодов по налогу на прибыль организаций налогоплательщикам вменяется в обязанность предоставлять расчеты авансовых платежей».

9. Изначально обязанность по применению контрольно-кассовой техники была урегулирована НК РФ, а впоследствии была исключена и установлена отдельными федеральными законами, несмотря на то, что она связана с налогообложением, поскольку фискальные данные контрольно–кассовой техники фактически представляют собой учет, ведение которого вправе контролировать налоговые органы в целях правильного исчисления некоторых

налогов, связанных с реализацией товаров (работ, услуг). В работе теоретически обосновано предложение об изменении пункта 1 статьи 23 НК РФ в следующей редакции: «Налогоплательщики обязаны применять контрольно–кассовую технику в случаях и в порядке, которые установлены федеральным законом».

Теоретическая значимость положений и выводов диссертационного исследования состоит в том, что в них выработано понятие налоговой обязанности (налоговых обязанностей); обосновано использование гражданско-правового термина «обязательство» в публичной отрасли налогового права; предложена характеристика элементов налоговых обязанностей по уплате налога, по предоставлению налоговых деклараций и по применению контрольно-кассовой техники. Кроме того, теоретически обосновывается внесение изменений в нормы НК РФ, регулирующие отдельные элементы налоговых обязанностей.

Практическая значимость исследования состоит в возможности использования предложений и результатов исследования:

1. в научно-исследовательской деятельности по налоговому праву;
2. в учебном процессе при преподавании курса «Налоговое право» по теме «Налоговая обязанность» с целью выработать у учащихся навыки применения законодательства РФ о налогах и сборах.

Апробация работы. Основные теоретические положения и практические выводы диссертации: неоднократно обсуждались на заседаниях кафедры финансового права ФГБОУ ВПО «Российская академия правосудия»; нашли свое отражение в научных публикациях диссертанта, а также в выступлениях на научно-практических конференциях: III региональная межвузовская научно-практическая конференция «Государство и право России : история – современность – перспективы развития» 7 декабря 2007 г. (Н. Новгород, Нижегородский филиал Института бизнеса и политики), международная научно-практическая конференция «Инновации в государстве и праве России» 29-30 апреля 2009 г. (Н. Новгород, Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского), Научно-практическая конференция «Налоговая система

России: становление, развитие, пути совершенствования» 10 июня 2010 г. (Н. Новгород, Центр подготовки персонала ФНС России), международная научно-практическая конференция «Современная теория финансового права: научные и практические аспекты развития институтов общей части финансового права» 25-26 марта 2011 г. (Москва, РАП), третьи «Бабаевские чтения» в формате международной научно-практической конференции «Юридическая аргументация: теория, практика, техника» 24-25 мая 2012 г. (Н. Новгород, Нижегородская академия МВД России) ежегодная межвузовская научно-практическая конференция «Современные проблемы российского частного и публичного права» 24 апреля 2014 г. (Н. Новгород, Нижегородская правовая академия).

Структура диссертации. Структурная организация работы обусловлена логикой заявленной проблематики и включает введение, три главы, объединяющие девять параграфов и заключение.

ГЛАВА 1. Эволюция понятия налоговых обязанностей и налоговых обязательств

§ 1. Этапы формирования нормативной трактовки налоговых обязанностей и налоговых обязательств в отечественном законодательстве

Термины «налоговая обязанность», «налоговые обязанности» в законах СССР (РСФСР) и Российской Федерации, в том числе в Налоговом кодексе РФ (далее – НК РФ), не применялись и не применяются.

В иных нормативных правовых актах СССР (РСФСР) применение данных терминов имело место, но крайне редко и без их соответствующего определения. В качестве исторического примера применения данных терминов можно привести пункт 10 § 110 Декрета СНК РСФСР от 13 декабря 1923 г. «Инструкция по проведению единого сельско–хозяйственного налога»: «Сельский совет обязан исполнять поручения волостного исполнительного комитета и налоговой инспектуры или финансовой агентуры по выполнению налога и принимать меры для понуждения плательщиков к выполнению ими налоговых обязанностей в установленные сроки»¹.

В сходном смысле указанный термин был применен в пункте 28 Положения о взимании налогов (утверждено ЦИК СССР, СНК СССР 2 октября 1925 г.): «Руководители государственных предприятий, проявившие злостное уклонение от платежа налогов, или не принявшие всех мер к точному выполнению лежащих на предприятиях налоговых обязанностей, подлежат ответственности в дисциплинарном или в уголовном и гражданском порядке согласно законодательства союзных республик»².

¹Декрет СНК РСФСР от 13 декабря 1923 г. «Инструкция по проведению единого сельско-хозяйственного налога» // Собрание узаконений РСФСР. 1924. № 3-4. Ст. 21.

² Положения о взимании налогов (утверждено ЦИК СССР, СНК СССР 2 октября 1925 г.) // Собрание законов СССР. 1925. № 70. Ст. 518.

В современных подзаконных федеральных актах Российской Федерации термины «налоговая обязанность» и «налоговые обязанности» применяются периодически. Так, в постановлении Правительства РФ от 21 декабря 2001 г. № 888 «О Федеральной целевой программе «Развитие налоговых органов (2002 – 2004 годы)»³, в частности, предусмотрено, что целями данной Программы, в том числе, являются совершенствование контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах с целью обеспечения стабильного поступления налогов и сборов, сокращения размеров потерь, связанных с уклонением налогоплательщиков от выполнения ими налоговых обязанностей; изменение приоритетов в работе налоговых органов всех уровней с целью улучшения обслуживания налогоплательщиков, расширения сферы предоставляемых им услуг при одновременном упрощении исполнения налоговых обязанностей.

Другой пример – пункт 1 статьи 6 распоряжения Правительства РФ от 8 ноября 2006 г. № 1533-р «О подписании Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики о поощрении и взаимной защите капиталовложений и Протокола к Соглашению между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики о поощрении и взаимной защите капиталовложений»: «Каждая Договаривающаяся Сторона в соответствии с законами и иными нормативными правовыми актами своего государства гарантирует инвесторам государства одной Договаривающейся Стороны после выполнения ими всех налоговых обязанностей беспрепятственный перевод за границу платежей, связанных с их капиталовложениями, осуществленными на территории государства другой Договаривающейся Стороны»⁴.

³ Постановление Правительства РФ от 21 декабря 2001 г. № 888 «О Федеральной целевой программе «Развитие налоговых органов (2002 – 2004 годы)» // Собрание законодательства РФ. 2002. № 1 (ч. 2). Ст. 32.

⁴ Распоряжение Правительства РФ от 8 ноября 2006 г. № 1533-р «О подписании Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной

Также можно отметить раздел III Бюджетного послания Президента РФ Федеральному Собранию РФ от 23 июня 2008 г. «О бюджетной политике в 2009 – 2011 годах», в котором установлено, что особое внимание необходимо уделить повышению качества налогового администрирования, включая устранение административных барьеров, препятствующих добросовестному исполнению налоговых обязанностей, а также эффективное использование инструментов, противодействующих уклонению от уплаты налогов⁵.

Еще пример – письмо ФНС России от 24 мая 2011 г. № СА-4-9/8250 «О доказывании необоснованной налоговой выгоды»: «Если налоговым органом установлено, что налогоплательщиком производится преднамеренное перенесение налогового бремени на организацию, уклоняющуюся от налогообложения, наряду с доказательством согласованности таких действий, подлежит исследованию и доказыванию то, что контрагентом налогоплательщика является организация, не осуществляющая реальной предпринимательской деятельности и не исполняющая вследствие этого налоговых обязанностей по сделкам, оформленным от ее имени; имеет место несоответствие заключения и исполнения сделок (операций) обычаям делового оборота»⁶.

Таким образом, термины «налоговая обязанность», «налоговые обязанности» в законодательстве СССР (РСФСР) и Российской Федерации, а также в правовых актах органов исполнительной власти применялись и применяются достаточно редко, при этом нормативно не определяются. В контексте правовых актов данные термины, как правило, подразумевают обязанность по уплате налога, но не исключается и такой смысл, как

Республики о поощрении и взаимной защите капиталовложений и Протокола к Соглашению между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики о поощрении и взаимной защите капиталовложений» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

⁵ Бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию РФ от 23 июня 2008 г. «О бюджетной политике в 2009 – 2011 годах» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

⁶ Письмо ФНС России от 24 мая 2011 г. № СА-4-9/8250 «О доказывании необоснованной налоговой выгоды» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

совокупность всех обязанностей налогоплательщика (по уплате налога, по представлению налоговых деклараций, по ведению учета и т.д.).

Термин «налоговое обязательство» впервые был применен в Декрете СНК РСФСР от 21 июля 1922 г. «Об ответственности за нарушения Декрета о едином натуральном налоге и о порядке возбуждения, направления и рассмотрения дел об этих налогах»: «Размер ожидаемого к поступлению единого натурального налога сокращен до крайних пределов, едва могущих удовлетворить самые насущные нужды Республики. При таких условиях невыполнение в срок и полностью налоговых обязательств населением может повлечь за собою серьезные затруднения для государственного хозяйства и должно рассматриваться как тяжкое преступление. Нарушители декрета о едином натуральном налоге и неплательщики налога должны нести кару как лица, подрывающие хозяйственную мощь рабоче-крестьянской Республики»⁷.

Впоследствии данный термин применялся в законодательстве СССР (РСФСР), но достаточно редко. Так, в Постановлении Совета Министров СССР от 24 января 1990 г. № 76 «О государственной налоговой службе» было предусмотрено, что руководствуясь Постановлением второго Съезда народных депутатов СССР «О мерах по оздоровлению экономики, этапах экономической реформы и принципиальных подходах к разработке тринадцатого пятилетнего плана» и в целях совершенствования системы контроля за соблюдением законодательства о налогах, полнотой и своевременностью внесения платежей в бюджет, повышения ответственности предприятий, организаций и населения за выполнение налоговых обязательств, Совет Министров СССР постановляет создать в системе Министерства финансов СССР государственную налоговую службу⁸.

⁷ Декрет СНК РСФСР от 21 июля 1922 г. «Об ответственности за нарушения декрета о едином натуральном налоге и о порядке возбуждения, направления и рассмотрения дел об этих налогах» // Собрание узаконений РСФСР. 1922. № 46. Ст. 575.

⁸ Постановление Совмина СССР от 24 января 1990 г. № 76 «О государственной налоговой службе» // Собрание Постановлений Правительства СССР. 1990. № 7.

Кроме того, в пункте 3 статьи 28 Закона СССР от 23 апреля 1990 г. № 1443-І «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства» было установлено, что подоходный налог с доходов иностранных физических лиц, облагаемых на основании деклараций о доходах, исчисляется налоговым органом по месту осуществления деятельности или проживания плательщика в СССР. Документом для уплаты налога является платежное извещение, направляемое налоговым органом плательщику. На основании декларации о предполагаемых доходах плательщику исчисляется авансовая сумма налога, подлежащего уплате, в размере 75 процентов его налоговых обязательств; перерасчет суммы налога осуществляется на основании данных о фактических доходах⁹.

Что же касается правовых актов Российской Федерации, в том числе международных, термин «налоговое обязательство» применялся и применяется в них периодически, а в последнее время частота его применения возросла. В содержание данного термина может входить как обязанность по уплате налога, так весь комплекс обязанностей налогоплательщика; не исключен и иной смысл.

Так, в пункте 2 статьи 27 Типового соглашения Российской Федерации об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество (утверждено Постановлением Правительства РФ от 24 февраля 2010 г. № 84) содержится интересная дефиниция: «Термин «налоговое обязательство» при использовании в настоящей статье означает сумму, подлежащую уплате в качестве налогов любого рода и наименования, взимаемых от имени каждого из Договаривающихся Государств, их политических подразделений или местных органов власти в той мере, в какой обложение соответствующими налогами не противоречит настоящему Соглашению или любому иному международному

⁹ Закон СССР от 23 апреля 1990 г. № 1443-І «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства» // Ведомости Съезда народных депутатов СССР и Верховного Совета СССР. 1990. № 19. Ст. 320.

договору, участниками которого являются Договаривающиеся Государства, а также относящиеся к таким налогам проценты, административные штрафы и издержки по взысканию или обеспечению взыскания»¹⁰.

В соответствии с данным Типовым соглашением заключена, например, Конвенция между Правительством РФ и Правительством Алжирской Народной Демократической Республики от 10 марта 2006 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» (ратифицирована Федеральным законом от 3 декабря 2008 г. № 231-ФЗ)¹¹.

Указанный подход, в частности, показывает, что в объем термина «налоговое обязательство» специально могут быть включены не только обязанности по уплате налогов, но и относящиеся к таким налогам проценты, административные штрафы, издержки по взысканию или обеспечению взыскания, то есть меры, имеющие по сравнению с налогами принципиально иную правовую природу. Впрочем, тот же подход можно обнаружить и в пункте 2 статьи 41 Бюджетного кодекса РФ (далее – БК РФ): к налоговым доходам бюджетов относятся доходы от предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах федеральных налогов и сборов, в том числе от налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, региональных и местных налогов, а также пеней и штрафов по ним.

Широкий подход к термину «налоговое обязательство» продемонстрирован в статье 1 Соглашения Правительств государств – участников стран СНГ от 4 июня 1999 г. «О сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства и борьбы с нарушениями в этой сфере»: «Для целей настоящего Соглашения используемые термины означают: налоговое законодательство – совокупность юридических

¹⁰ Постановление Правительства РФ от 24 февраля 2010 г. № 84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество» // Сборник законодательства РФ. 2010. № 10. Ст. 1078.

¹¹ Федеральный закон от 3 декабря 2008 г. № 231-ФЗ «О ратификации Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Алжирской Народной Демократической Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // Сборник законодательства РФ. 2008. № 49. Ст. 5729.

норм, устанавливающих виды налогов и сборов, порядок их взимания на территориях Сторон и регулирующих отношения, связанные с возникновением, изменением и прекращением налоговых обязательств»¹².

Что касается основного национального источника налогового права, то следует отметить, что в правительственном проекте НК РФ, который был принят в первом чтении постановлением Государственной Думы Федерального Собрания РФ от 16 апреля 1998 г. № 2401-II ГД «О проекте Налогового кодекса Российской Федерации», было определено (часть 1 статьи 62), что налоговым обязательством признается обязанность налогоплательщика уплатить определенный налог при наличии обстоятельств, предусмотренных настоящим Кодексом или иным актом налогового законодательства¹³.

Примечателен тот факт, что Комитету Государственной Думы по бюджету, налогам, банкам и финансам в пункте 4 «а» Постановления Государственной Думы Федерального Собрания РФ от 16 апреля 1998 г. № 2401-II ГД при доработке проекта Налогового кодекса Российской Федерации ко второму чтению предписано учесть необходимость приведения формулировок и определений, используемых в проекте Налогового кодекса Российской Федерации, в соответствие с Гражданским кодексом Российской Федерации, другими нормативными правовыми актами. В заключении Правового управления Аппарата Государственной Думы от 2 июля 1998 г. № 2.2-15/406 «По проекту части первой Налогового кодекса Российской Федерации (к II чтению)» сделан вывод о том, что такой институт как налоговое обязательство, Конституцией Российской Федерации не предусмотрен.

¹² Постановление Правительства РФ от 14 декабря 2000 г. № 953 «Об утверждении Соглашения между государствами - участниками Содружества Независимых Государств о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства и борьбы с нарушениями в этой сфере» // Собрание законодательства РФ. 2000. № 51. Ст. 5002.

¹³ Постановление Государственной Думы Федерального Собрания РФ от 16 апреля 1998 г. № 2401-II ГД «О проекте Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

Как известно, в итоговом варианте части первой НК РФ (Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)»), вступившем в силу с 1 января 1999 г., определение налогового обязательства отсутствует. Уже в тексте проекта НК РФ, который был принят во втором чтении Постановлением Государственной Думы Федерального Собрания РФ от 3 июля 1998 г. № 2774-II ГД «О проекте части первой Налогового кодекса Российской Федерации», статья 62 регламентировала обстоятельства, исключающие изменение срока уплаты налога¹⁴.

Тем не менее «следы» идей о налоговых обязательствах оставались в НК РФ. Так, в первоначальной редакции пункта 1 статьи 54 НК РФ было предусмотрено, что при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем (отчетном) налоговом периоде перерасчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки. В случае невозможности определения конкретного периода корректируются налоговые обязательства отчетного периода, в котором выявлены ошибки (искажения).

Поскольку в пункте 1 статьи 54 НК РФ речь шла о перерасчете налоговых обязательств, очевидно, что имелась в виду именно обязанность по уплате налога, размер которого ранее был рассчитан (исчислен) неверно (ошибочно, с искажениями).

В первоначальной редакции пункт 1 статьи 54 НК РФ действовал до 1 января 2007 г. Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» данное положение изложено в новой (действующей)

¹⁴ Постановление Государственной Думы Федерального Собрания РФ от 3 июля 1998 г. № 2774-II ГД «О проекте части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

редакции¹⁵. С тех пор термин «налоговое обязательство» в части первой НК РФ не используется.

При этом представляют интерес сведения, приведенные Е.У. Латыповой: «Термин «налоговое обязательство» нормативно закреплен в налоговом законодательстве ряда стран на постсоветском пространстве, в том числе в налоговых кодексах Республики Беларусь (как обязанность плательщика (иного обязанного лица) при наличии обстоятельств, установленных налоговым законодательством, уплатить определенный налог, сбор (пошлину)) и Республики Молдова (как обязательство налогоплательщика уплатить в бюджет определенную сумму в качестве налога (пошлины), сбора, пени и/или штрафа)»¹⁶. Вопросы налоговых обязательств рассмотрены, например, в учебном пособии белорусского ученого А.А. Пилипенко¹⁷.

В настоящее время в части второй НК РФ указанный термин применен дважды¹⁸:

Во-первых, как следует из пункта 2 статьи 184 НК РФ, если налогоплательщиком, представившим банковскую гарантию в целях одновременного освобождения от уплаты авансового платежа акциза по алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции и уплаты акциза, исчисленного по указанной продукции, вывозимой за пределы территории Российской Федерации в таможенной процедуре экспорта, закупившим этиловый спирт (или совершившим операции, признаваемые объектом налогообложения акцизами, предусмотренные подпунктом 22 пункта 1 статьи 182 НК РФ), в течение срока действия такой гарантии не совершались операции по реализации алкогольной и (или) подакцизной

¹⁵ Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // Собрание законодательства РФ. 2006. № 31 (1). Ст. 3436.

¹⁶ Латыпова Е.У. Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов: финансово-правовой аспект: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2004. – С. 58-59.

¹⁷ Пилипенко А.А. Налоговое право: учебное пособие. – Мн.: Книжный дом, 2006. – С. 183.

¹⁸ Налоговый кодекс Российской Федерации : часть вторая: федеральный закон от 5 августа 2008 г. № 117-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2008. № 32. Ст. 3340.

спиртосодержащей продукции на территории Российской Федерации и (или) по вывозу указанной продукции за пределы территории Российской Федерации в таможенной процедуре экспорта, указанный налогоплательщик признается утратившим право на освобождение от уплаты авансового платежа акциза в течение всего срока действия банковской гарантии. Такой налогоплательщик обязан в течение одного месяца со дня окончания определенного гарантией срока произвести перерасчет налоговых обязательств по налогу в порядке, установленном НК РФ для налогоплательщиков, не имеющих оснований для освобождения от уплаты авансовых платежей акциза, а также представить в налоговый орган уточненные налоговые декларации по акцизам за те налоговые периоды, в которых он освобождался от уплаты авансовых платежей.

Практическое применение данного положения, действующего с 1 июля 2012 г., как представляется, существенных проблем вызвать не должно. Очевидно, что налоговые обязательства в данном случае сводятся только к обязанности по перерасчету и уплате того же налога – акциза, в том числе в виде авансовых платежей. Обязанность представить в налоговый орган уточненные налоговые декларации по акцизу в данной ситуации урегулирована отдельно.

Во-вторых, в соответствии с пунктом 4 статьи 346.3 НК РФ налогоплательщик, утративший право на применение единого сельскохозяйственного налога, в течение одного месяца после истечения налогового периода, в котором допущено нарушение указанного в абзаце первом настоящего пункта ограничения и (или) несоответствие требованиям, установленным пунктами 2, 2.1, 5 и 6 статьи 346.2 НК РФ, должен за весь налоговый период произвести перерасчет налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость, налогу на прибыль организаций, налогу на доходы физических лиц, налогу на имущество организаций, налогу на имущество физических лиц в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах для вновь созданных организаций или вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей.

Применение данного термина в пункте 4 статьи 346.3 НК РФ без его адекватного нормативного определения и единообразного понимания, в частности, влечет следующую проблему. Из указанного положения следует, что налогоплательщик единого сельскохозяйственного налога (далее – ЕСХН), утративший право на применение данного специального налогового режима, утративший право на применение данного специального налогового режима, до 1 февраля следующего года должен за весь налоговый период произвести перерасчет налоговых обязательств по ряду налогов (НДС, налогу на прибыль организаций, НДФЛ, налогу на имущество организаций, налогу на имущество физических лиц). Однако совершенно неочевидно, что налогоплательщик, который произвел «перерасчет налоговых обязательств», обязан уплатить налоги, а тем более представить по ним налоговые декларации в тот же срок, то есть до 1 февраля следующего года. Тем самым законодатель необдуманно применив данный термин в НК РФ, создал существенную правовую неопределенность, которая не может не породить споры между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Позиция ФНС России по указанной проблеме изложена, например, в письме от 15 января 2009 г. № ВЕ-22-3/16@ «О порядке уплаты налогов налогоплательщиком, утратившим право на применение единого сельскохозяйственного налога»: «Налогоплательщик, утративший право на применение единого сельскохозяйственного налога по итогам 2008 года, должен до 1 февраля 2009 года представить налоговые декларации по налогу на прибыль организаций за первый квартал, полугодие и 9 месяцев. Также до указанного срока организация должна уплатить сумму исчисленного авансового платежа за 9 месяцев 2008 года и ежемесячные авансовые платежи IV квартала 2008 года. Налог, исчисленный за налоговый период (2008 год), уплачивается не позднее 28 марта 2009 года»¹⁹.

¹⁹ Письмо ФНС России от 15 января 2009 г. № ВЕ-22-3/16@ «О порядке уплаты налогов налогоплательщиком, утратившим право на применение единого сельскохозяйственного налога» (с изм. от 12 марта 2009 г. № ШС-22-3/190@) // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

Несколько иной подход, предполагающий необходимость представления налоговых деклараций (как с уже истекшими до 1 февраля следующего года сроками представления, так и тех, по которым нормативный срок представления еще не наступил), имеет место в ряде постановлений федеральных арбитражных судов округов: Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 23 мая 2011 г. по делу № А56-29605/2010²⁰ (в ВАС РФ заявление о пересмотре в порядке надзора не направлялось); Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 14 июля 2010 г. по делу № А57-16460/2009²¹ (в ВАС РФ заявление о пересмотре в порядке надзора не направлялось).

Однако вариант решения вопроса, в соответствии с которым все декларации должны быть представлены до 1 февраля следующего года, то есть и в том случае, если «стандартный» нормативный срок их представления еще не наступил (например, – «годовая» по налогу на прибыль – пункт 4 статьи 289 НК РФ: не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом), представляется неверным и никак логически не обоснованным.

Пример другого подхода: в постановлениях Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 5 февраля 2010 г. по делам № А31-7636/2009²² и А31-7631/2009²³ (в ВАС РФ заявления о пересмотре в порядке надзора не направлялись) высказана позиция, в соответствии с которой пункт 4 статьи 346.3 НК РФ вообще не регулирует вопросы представления налоговых деклараций по общей системе налогообложения, вследствие чего статья 119

²⁰ Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 23 мая 2011 г. по делу № А56-29605/2010 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

²¹ Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 14 июля 2010 г. по делу № А57-16460/2009 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

²² Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 5 февраля 2010 г. по делу № А31-7636/2009 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

²³ Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 5 февраля 2010 г. по делу № А31-7631/2009 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

НК РФ не подлежит применению. В постановлении Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 31 января 2012 г. по делу № А72-3642/2011²⁴ (определением ВАС РФ от 5 июня 2012 г. № ВАС-6752/12 отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ) выражена сходная позиция: обязанность предпринимателя представлять налоговые декларации в спорный период по начисленным налоговым органом налогам не следует из закона, поскольку статьей 346.3 НК РФ не предусмотрен особый порядок представления налоговых деклараций. Перейдя на общую систему налогообложения, налогоплательщик обязан исполнить требования налогового законодательства применительно к этой статье. Аналогичный подход имеет место и в постановлении Федерального арбитражного суда Уральского округа от 19 апреля 2010 г. № Ф09-2458/10-С3 по делу № А76-19852/2009-47-217²⁵ (определением ВАС РФ от 30 июля 2010 г. № ВАС-9775/10 отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ): глава 21 НК РФ не содержит конкретных положений и отсылочных норм в отношении сроков и порядка представления налоговой отчетности по общей системе налогообложения при утрате налогоплательщиком права на применение налогового режима в виде ЕСХН. При таких обстоятельствах судами сделан обоснованный вывод о том, что отсутствие в законе четко установленного срока для представления деклараций по НДС лицами, утратившими право на уплату ЕСХН, исключает возможность привлечения налогоплательщика к ответственности, предусмотренной статьей 119 НК РФ.

Более очевидный смысл термина «налоговое обязательство» заложен, например, в пункте 3 статьи 1 Закона РФ от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц»: «Если имущество, признаваемое объектом налогообложения, находится в общей совместной собственности

²⁴ Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 31 января 2012 г. по делу № А72-3642/2011 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

²⁵ Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 19 апреля 2010 г. № Ф09-2458/10-С3 по делу № А76-19852/2009-47-217 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

нескольких физических лиц, они несут равную ответственность по исполнению налогового обязательства»²⁶.

Поскольку данный налог исчисляется только налоговыми органами (пункт 1 статьи 5 указанного Закона РФ, пункты 2 – 4 статьи 52 НК РФ), и, соответственно, налоговая декларация (статья 80 НК РФ) по указанному налогу не предусмотрена, в объем рассматриваемого термина применительно к налогу на имущество физических лиц входит только обязанность по уплате налога. Можно было бы предположить, что в данном случае под налоговым обязательством могла бы дополнительно пониматься, например, обязанность по обеспечению сохранности документов, подтверждающих уплату налогов (подпункт 8 пункта 1 статьи 23 НК РФ), но, как представляется, «исполнение налогового обязательства» по смыслу является скорее активным действием, чем пассивным обеспечением сохранности документов. Кроме того, «равная ответственность по исполнению налогового обязательства» скорее всего не подходит для собственников, если речь идет о хранении документов, доказывающих уплату индивидуального платежа – налога каждым из них отдельно и независимо.

Следует отметить, что в НК РФ используется сходный, но более узкий по содержанию термин «обязательство по уплате налога». В соответствии с пунктом 2 статьи 289 НК РФ налогоплательщики налога на прибыль организаций по итогам отчетного периода представляют налоговые декларации упрощенной формы. Некоммерческие организации, у которых не возникает обязательств по уплате налога, представляют налоговую декларацию по упрощенной форме по истечении налогового периода.

В налоговом законодательстве, принятом во исполнение норм НК РФ, термин «налоговое обязательство» может быть применен не только в значении обязанности по уплате налога. Например, в пункте 17 Постановления Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914 «Об утверждении Правил

²⁶ Закон РФ от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц» // Ведомости Съезда народных депутатов РФ и Верховного Совета РФ. 1992. № 8. Ст. 363.

ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» установлено, что регистрация счетов-фактур в книге продаж производится в хронологическом порядке в том налоговом периоде, в котором возникает налоговое обязательство²⁷.

Указанный пример демонстрирует, что «налоговое обязательство» может и не представлять собой обязанность по уплате налога: НДС как косвенный налог в случае превышения сумм вычетов над налогом с реализации (статьи 171, 172, 176 НК РФ) подлежит возмещению из бюджета, а не уплате в бюджет. Поэтому применительно к упомянутому положению «Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» данный термин означает обязанность по учету факта реализации товара (работы, услуги) при исчислении НДС в соответствующем налоговом периоде, а не только обязанность по уплате НДС. Интересно то, что в данном случае «налоговое обязательство», которое включает право на возмещение, в итоге может привести к возникновению не обязательства (обязанности), а права налогоплательщика в отношении публично-правового образования.

Пример применения рассматриваемого термина в узком смысле (фактически представляющий собой трактовку положений статьи 81 НК РФ): в пункте 5 Порядка заполнения налоговой декларации по акцизам на табачные изделия (приложение № 4 к приказу Минфина России от 14 ноября 2006 г. № 146н «Об утверждении формы налоговой декларации по акцизам на табачные изделия и Порядка ее заполнения») установлено, что декларация представляется в налоговый орган на бланке установленной формы, действовавшей в том налоговом периоде, за который производится перерасчет налоговых обязательств. При перерасчете налогоплательщиком налоговых

²⁷ Постановление Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914 «Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» // Собрание законодательства РФ. 2000. № 50. Ст. 4896.

обязательств не учитываются результаты налоговых проверок, проведенных налоговым органом за тот налоговый период, по которому налогоплательщиком производится перерасчет налоговых обязательств²⁸.

В законодательстве о бухгалтерском учете рассматриваемый термин «налоговое обязательство» также используется периодически. В частности, в пунктах 7, 15 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02» (утверждено приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н) предусмотрено, что для целей Положения под постоянным налоговым обязательством (активом) понимается сумма налога, которая приводит к увеличению (уменьшению) налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. Постоянное налоговое обязательство (актив) равняется величине, определяемой как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату. Для целей Положения под отложенным налоговым обязательством понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах²⁹.

Для учебных целей предусмотрена, в частности, Программа проведения квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора (общий аудит) (утв. Минфином России 5 октября 2009 г.). Тема 3 «Налоговое обязательство и его исполнение» указанной Программы предусматривает такие вопросы, как: «Налоговое обязательство. Условия его возникновения, изменения и прекращения», «Исчисление налога. Налоговая база, налоговая ставка, налоговые льготы, налоговый период», «Сроки и порядок уплаты налогов. Способы обеспечения исполнения налогового

²⁸ Приказ Минфина России от 14 ноября 2006 г. № 146н «Об утверждении формы налоговой декларации по акцизам на табачные изделия и Порядка ее заполнения» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2007. № 8.

²⁹ Приказ Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н « Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02» // Российская газета. 2003. № 4.

обязательства». Очевидно, что в данном контексте речь идет об обязанности по уплате налога, а не о какой-либо иной³⁰.

Представляет интерес и то, что в статье 6 БК РФ прямо даны специальные нормативные определения:

– бюджетные обязательства – расходные обязательства, подлежащие исполнению в соответствующем финансовом году;

– расходные обязательства – обусловленные законом, иным нормативным правовым актом, договором или соглашением обязанности публично-правового образования (Российской Федерации, субъекта Российской Федерации, муниципального образования) или действующего от его имени казенного учреждения предоставить физическому или юридическому лицу, иному публично-правовому образованию, субъекту международного права средства из соответствующего бюджета.

В статье 222 БК РФ, действовавшей до 1 января 2008 года, было дано несколько иное нормативное определение: бюджетное обязательство – признанная органом, исполняющим бюджет, обязанность совершить расходование средств соответствующего бюджета в течение определенного срока, возникающая в соответствии с законом о бюджете и со сводной бюджетной росписью³¹.

С точки зрения С.В. Запольского, если бюджетное и налоговое право в совокупности образуют отрасль финансового права – значит, эти подотрасли должны отвечать общим интегрирующим отрасль признакам, и категория обязательства – один из таких признаков³².

Используя подход БК РФ, возможно предположить, что налоговое обязательство могло бы быть определено сходным образом: как обязанность

³⁰ Программа проведения квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора (общий аудит) (утв. Минфином России 5 октября 2009 г.) // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

³¹ Бюджетный кодекс : федеральный закон Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

³² Запольский С.В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: монография. - М.: РАП, Эксмо, 2008. - С. 124.

налогоплательщика, возникающая как результат его деятельности (действий) на основании закона об этом налоге, совершить расходование денежных средств в уплату налога в пользу публично–правового образования не позднее установленного срока. Впрочем, данное определение не вносит ничего принципиально нового в обязанность по уплате налога в ее современном понимании.

В результате исследования, проведенного в данном параграфе, можно сделать следующие выводы:

1. Термины «налоговая обязанность», «налоговые обязанности» в законодательстве СССР, РСФСР и Российской Федерации, а также в правовых актах органов исполнительной власти применялись и применяются достаточно редко (в НК РФ не применяются), но при этом нормативно не определяются. В контексте правовых актов данные термины, как правило, подразумевают обязанность по уплате налога, но не исключается и такой смысл, как совокупность всех обязанностей налогоплательщика.

2. Термин «налоговое обязательство» в действующей редакции Налогового кодекса РФ применен только во второй части: в пункте 4 статьи 346.3 НК РФ, но без его адекватного нормативного определения, вследствие чего для налогоплательщиков ЕСХН имеет место существенная правовая неопределенность, которая порождает споры между налогоплательщиками и налоговыми органами. Кроме того, данный термин применен в пункте 2 статьи 184 НК РФ, но толкование данного положения не составляет проблемы: здесь под налоговым обязательством подразумевается только перерасчет и уплата акциза.

3. В плане применения термина «налоговое обязательство» в законодательстве РФ о налогах и сборах, а также в нормативных правовых актах, принятых во исполнение норм НК РФ, следует отметить, что данный термин применяется достаточно часто и может быть применен как в значении обязанности по уплате налога, так и в значении совокупности всех обязанностей налогоплательщика. Не исключены и иные варианты, в

зависимости от контекста (в том числе обязанность по учету факта реализации товара (работы, услуги) при исчислении НДС); возможно и прямое определение для целей соответствующего нормативного акта (например: сумма, подлежащая уплате в качестве налога, а также относящиеся к налогу проценты, административные штрафы и издержки по взысканию или обеспечению взыскания).

4. В нормативных правовых актах, которые традиционно не относятся к налоговому законодательству, то есть прямо не регламентируют общественные отношения, указанные в статье 2 НК РФ (например – законодательство о бухгалтерском учете), применение данного термина периодически имеет место, но, как правило, без его определения, в значении обязанности по уплате налога.

5. Определение «бюджетного обязательства», данное в предшествующих и в современной редакциях БК РФ, может быть использовано как модель для нормативного определения налогового обязательства: обязанность налогоплательщика, возникающая как результат его деятельности (действий) на основании закона об этом налоге, уплатить налог в пользу публично–правового образования, не позднее установленного срока.

§ 2. Налоговые обязанности и налоговые обязательства в правоприменительной практике высших судебных органов Российской Федерации

Анализ актов высших судебных органов Российской Федерации (Конституционного Суда Российской Федерации – КС РФ, Верховного Суда Российской Федерации – ВС РФ, Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации – ВАС РФ) позволяет заключить, что термины «налоговая обязанность» и «налоговые обязанности» периодически используются в них, но с значения их не совпадают. При этом каких-либо дефиниций данных терминов высшие судебные органы не дают и применяют их с разной интенсивностью (максимально часто – в актах ВАС РФ уровня решений, постановлений

Пленума или Президиума, а также в информационных письмах Президиума; реже – в актах КС РФ; крайне редко – в актах ВС РФ).

В актах КС РФ термин «налоговые обязанности» впервые применен в определении КС РФ от 6 июня 2002 г. № 116-О: «Что касается статей 39, 143 и 235 Налогового кодекса Российской Федерации, то сами по себе они не содержат каких-либо требований по уплате налогов (обязательств) частными нотариусами, не предусматривают для них конкретных налоговых обязанностей, а также не устанавливают элементов налогообложения, а именно объект налогообложения, налоговую ставку, порядок исчисления налога на добавленную стоимость и единого социального налога, порядок, сроки и льготы по их уплате»³³.

Интересно то, что до 2002 года в актах КС РФ термин «налоговая обязанность» или «налоговые обязанности» вообще не применялись, несмотря на значительный объем наработанной до указанного периода практики по проблемам налогового права. Но интересно, в частности, то, что в постановлении КС РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П и в определении КС РФ от 6 июня 2002 г. № 130-О применен термин «налоговая повинность» в значении обязанности по уплате налога.

Впоследствии рассматриваемые термины «налоговая обязанность» или «налоговые обязанности» периодически применялись и продолжают применяться в актах КС РФ. Например, в определении КС РФ от 10 ноября 2002 г. № 321-О: «Изменение налоговых обязанностей индивидуальных предпринимателей, которые применяют упрощенную систему налогообложения, по уплате единого социального налога, касающееся объекта налогообложения и налоговой базы, само по себе не означает ухудшение их положения, а потому не может быть истолковано как увеличение налогового

³³ Определение Конституционного Суда РФ от 6 июня 2002 г. № 130-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Копыловой Елены Викторовны на нарушение ее конституционных прав положениями пункта 3 статьи 83 и пункта 1 статьи 116 Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

бремени»³⁴; в постановлении КС РФ от 18 июля 2003 г. № 14-П: «Убыточная деятельность, а равно деятельность, в результате которой акционерное общество не способно выполнять свои обязательства перед акционерами и третьими лицами, а также налоговые обязанности и реально нести имущественную ответственность в случае их невыполнения, не соответствует его предназначению как коммерческой организации, преследующей в качестве основной цели извлечение прибыли (пункт 1 статьи 50 ГК РФ)»³⁵.

Сходные положения также приведены в следующих актах КС РФ: в определении КС РФ от 16 октября 2003 г. № 329-О³⁶; в постановлении КС РФ от 16 июля 2004 г. № 14-П³⁷; в определении КС РФ от 23 июня 2005 г. № 273-О³⁸; в определении КС РФ от 23 июня 2005 г. № 274-О³⁹; в

³⁴ Определение Конституционного Суда РФ от 10 ноября 2002 г. № 321-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Законодательного Собрания Ростовской области о проверке конституционности статьи 10 Федерального закона «О внесении дополнений и изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации и в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2003. № 2.

³⁵ Постановление Конституционного Суда РФ от 18 июля 2003 г. № 14-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 35 Федерального закона «Об акционерных обществах», статей 61 и 99 Гражданского кодекса Российской Федерации, статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации и статьи 14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами гражданина А.Б. Борисова, ЗАО «Медиа-Мост» и ЗАО «Московская Независимая Вещательная Корпорация» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2003. № 5.

³⁶ Определение Конституционного Суда РФ от 16 октября 2003 г. № 329-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Экспорт-Сервис» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца первого пункта 4 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

³⁷ Постановление Конституционного Суда РФ от 16 июля 2004 г. № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева» // Собрание законодательства РФ. 2004. № 30. Ст. 3241.

³⁸ Определение Конституционного Суда РФ от 23 июня 2005 г. № 273-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Егорова Андрея Дмитриевича на нарушение его конституционных прав положениями абзаца второго части первой статьи 9 Федерального закона «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации», пункта 5 статьи 38, пункта 1 статьи 39 Налогового кодекса Российской Федерации и пункта 1 статьи 779 Гражданского кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

³⁹ Определение Конституционного Суда РФ от 23 июня 2005 г. № 274-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью Грант-2000 на нарушение конституционных прав и свобод пунктом в статье 5 Закона Российской

постановлении КС РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П⁴⁰; в определении КС РФ от 8 ноября 2005 г. № 438-О⁴¹; в определении КС РФ от 24 ноября 2005 г. № 414-О⁴²; в определении КС РФ от 3 июля 2007 г. № 747-О-О⁴³; в определении КС РФ от 16 декабря 2008 г. № 1069-О-О⁴⁴; в определении КС РФ от 4 июня

Федерации «О налоге на имущество предприятий» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

⁴⁰ Постановление Конституционного Суда РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 4.

⁴¹ Определение Конституционного Суда РФ от 8 ноября 2005 г. № 438-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб открытого акционерного общества Уфимский нефтеперерабатывающий завод, открытого акционерного общества Ново-Уфимский нефтеперерабатывающий завод, открытого акционерного общества Уфанефтехим, открытого акционерного общества Акционерная компания Башнефть и открытого акционерного общества Уфаоргсинтез на нарушение конституционных прав и свобод абзацем третьим пункта 1 статьи 83 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2006. № 2.

⁴² Определение Конституционного Суда РФ от 24 ноября 2005 г. № 414-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы федерального государственного учреждения Окуловский лесхоз на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 1 и подпунктом 3 пункта 3 статьи 39 Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

⁴³ Определение Конституционного Суда РФ от 3 июля 2007 г. № 747-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Ютэйр–Экспресс» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем третьим статьи 21 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

⁴⁴ Определение Конституционного Суда РФ от 16 декабря 2008 г. № 1069-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Тарасова Юрия Павловича на нарушение его конституционных прав пунктом 1 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2009. № 3.

2009 г. № 1032-О-О⁴⁵; в определении КС РФ от 7 декабря 2010 г. № 1720-О-О⁴⁶, в определении КС РФ от 16 июля 2013 г. № 1060-О⁴⁷.

Таким образом, в актах КС РФ термин «налоговая обязанность» обычно применяется в смысле обязанности по уплате налога, а термин «налоговые обязанности» – в значении совокупности обязанностей налогоплательщика конкретного налога.

Но тот факт, что до 2002 года в актах КС РФ термин «налоговая обязанность» или «налоговые обязанности» не применялся, несмотря на значительный объем наработанной до указанного периода практики по проблемам налогового права, позволяет предположить, что в данном случае его применение знаменует только «освежение» применяемой терминологии, без принципиального изменения ее содержания.

При этом в актах КС РФ с 1996 года достаточно широко применяется термин «налоговое обязательство», но данный термин, в отличие от «налоговой обязанности», был непосредственно определен при его первом использовании: в постановлении КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П: по смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации налоговое обязательство состоит в обязанности налогоплательщика уплатить определенный налог, установленный законом⁴⁸.

⁴⁵ Определение Конституционного Суда РФ от 4 июня 2009 г. № 1032-О-О «По жалобе гражданина Волченко Владимира Васильевича на нарушение его конституционных прав положением статьи 47 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2010. № 1.

⁴⁶ Определение Конституционного Суда РФ от 7 декабря 2010 г. № 1720-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Тихоокеанское управление промысловой разведки и научно-исследовательского флота» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца второго подпункта 4.1 и подпункта 5 пункта 1, подпункта 5 пункта 1.1 и абзаца второго пункта 2 статьи 148 Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

⁴⁷ Определение Конституционного Суда РФ от 16 июля 2013 г. № 1060-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Макеева Геннадия Николаевича на нарушение его конституционных прав абзацем восьмым пункта 13 статьи 214.1 Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

⁴⁸ Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской

Однако акты КС РФ не позволяют заключить, что в объем налогового обязательства в трактовке данного Суда входит исключительно обязанность уплатить налог. Непосредственно в указанном постановлении КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П разъяснено, что взыскание всей суммы сокрытого или заниженного дохода (прибыли), а также различного рода штрафов, по существу, выходят за рамки налогового обязательства как такового. При этом Суд рассматривал и вопросы начисления (взыскания) пеней за неуплату налога, которые были расценены как компенсационный платеж. С этой точки зрения пени по своему существу не выходят за рамки налогового обязательства, а санкции – выходят.

Одно из подтверждений такого подхода – определение КС РФ от 5 июля 2001 г. № 130-О: различного рода штрафы, взимаемые налоговыми органами с физических лиц за нарушение ими требований налогового законодательства, выходят за рамки налогового обязательства как такового, и этим отличаются от недоимок и налоговой пени⁴⁹.

Однако еще более широкий подход продемонстрирован в определении КС РФ от 20 октября 2011 г. № 1451-О-О: обязанность по уплате пени производна от основного налогового обязательства и является не самостоятельной, а обеспечивающей (акцессорной) обязанностью, способом обеспечения исполнения обязанности по уплате налога⁵⁰.

Таким образом, можно заключить, что по логике КС РФ, изложенной в приведенном определении от 20 октября 2011 г. № 1451-О-О, существует некоторое основное налоговое обязательство, в рамках которого, собственно, и

Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» // Собрание законодательства РФ. 1997. № 1. Ст. 197.

⁴⁹ Определение Конституционного Суда РФ от 5 июля 2001 г. № 130-О «По запросу Омского областного суда о проверке конституционности положения пункта 12 статьи 7 Закона Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2002. № 1.

⁵⁰ Определение Конституционного Суда РФ от 20 октября 2011 г. № 1451-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «ИНТЕКО» на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 7 статьи 75 Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

имеет место обязанность налогоплательщика по уплате налога и право публично-правового образования на получение его суммы, но также есть и неосновные (по уплате пени, по представлению налоговых деклараций и т.д.).

Определенный интерес в плане исследования рассматриваемой тематики представляет постановление КС РФ от 23 декабря 1997 г. № 21-П, в котором, при анализе первоначальной редакции статьи 855 ГК РФ, Суд пришел к выводу, что в ней приоритет отдан основанным на исполнительных документах требованиям граждан, нуждающихся в особой правовой защите, – о выплате возмещения за вред, причиненный жизни или здоровью, либо алиментов и также подтвержденным исполнительными документами требованиям работающих по трудовому договору (контракту) и требованиям о выплате вознаграждения по авторским договорам. Следующими по значимости признавались требования, носящие бесспорный характер, однако в отличие от названных это были требования государства как кредитора в налоговом обязательстве⁵¹.

В данном акте КС РФ государство признано кредитором в налоговом обязательстве, то есть классическая терминология, применяемая в гражданском праве, без каких-либо особенностей использована и в налоговом праве.

Кроме того, некоторые акты КС РФ предполагают близкое по значению использование понятий «налоговая обязанность» и «налоговое обязательство». Например, в постановлении КС РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П: «Налог или сбор может считаться законно установленным только в том случае, если законом зафиксированы существенные элементы налогового обязательства, то есть установить налог можно только путем прямого перечисления в законе о налоге существенных элементов налогового обязательства»⁵², а также в

⁵¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 23 декабря 1997 г. № 21-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 855 Гражданского кодекса Российской Федерации и части шестой статьи 15 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» в связи с запросом Президиума Верховного Суда Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 1997. № 52. Ст. 5930.

⁵² Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 11.1 закона Российской Федерации от 1 апреля 1993

постановлении КС РФ от 17 июля 1998 г. № 22-П⁵³; в постановлении КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П⁵⁴; в определении КС РФ от 21 декабря 1998 г. № 190-О⁵⁵; в определении КС РФ от 6 июня 2002 г. № 116-О⁵⁶; в определении КС РФ от 6 июня 2002 г. № 130-О⁵⁷; в постановлении КС РФ от 13 марта 2008 г. № 5-П: «Налоговые обязательства граждан являются прямым следствием их деятельности в экономической сфере и потому неразрывно с ней связаны. Возникновению налоговых обязательств, как правило, предшествует вступление гражданина в гражданские правоотношения, то есть налоговые обязательства базируются на гражданско–правовых отношениях либо тесно с ними связаны»⁵⁸; в определении КС РФ от 1 октября 2009 г. № 1268-О-О⁵⁹.

года «О Государственной границе Российской Федерации» в редакции от 19 июля 1997 года» // Собрание законодательства РФ. 1997. № 46. Ст. 5339.

⁵³ Постановление Конституционного Суда РФ от 17 июля 1998 г. № 22-П «По делу о проверке конституционности постановлений Правительства Российской Федерации от 26 сентября 1995 года № 962 «О взимании платы с владельцев или пользователей автомобильного транспорта, перевозящего тяжеловесные грузы, при проезде по автомобильным дорогам общего пользования» и от 14 октября 1996 года № 1211 «Об установлении временных ставок платы за провоз тяжеловесных грузов по федеральным автомобильным дорогам и использовании средств, получаемых от взимания этой платы» // Собрание законодательства РФ. 1998. № 30. Ст. 3800.

⁵⁴ Постановление Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 1998. № 42. Ст. 5211.

⁵⁵ Определение Конституционного Суда РФ от 21 декабря 1998 г. № 190-О «По жалобе ТОО «Агроинвест–КБМ» на нарушение конституционных прав граждан частью второй статьи 4 Закона Российской Федерации «О дорожных фондах в Российской Федерации» и пунктом 3 статьи 2 Гражданского кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 1999. № 2.

⁵⁶ Определение Конституционного Суда РФ от 6 июня 2002 г. № 116-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Притулы Галины Юрьевны на нарушение ее конституционных прав положениями абзаца четвертого пункта 2 статьи 11, статей 39, 143 и 235 Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2002. № 29. Ст. 3007.

⁵⁷ Определение Конституционного Суда РФ от 6 июня 2002 г. № 130-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Копыловой Елены Викторовны на нарушение ее конституционных прав положениями пункта 3 статьи 83 и пункта 1 статьи 116 Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

⁵⁸ Постановление Конституционного Суда РФ от 13 марта 2008 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан С.И. Аникина, Н.В. Ивановой,

Что касается актов ВС РФ, то термин «налоговая обязанность» впервые применен в решении ВС РФ от 30 сентября 2009 г. № ГКПИ09-1168 (оставлено без изменения определением ВС РФ от 3 декабря 2009 г. № КАС09-560): в целях обеспечения исполнения налогоплательщиками обязанности платить законно установленные налоги и сборы и восполнения потерь, понесенных казной в случае ненадлежащего исполнения налогоплательщиком налоговой обязанности, федеральный законодатель установил систему налогов, взимаемых в бюджет, и общие принципы налогообложения, а также предусмотрел меры государственного принуждения, направленные на понуждение налогоплательщика к полной и своевременной уплате причитающихся государству сумм налога, назвал условия, в которых взыскание недоимки и задолженности по пеням и штрафам объективно невозможно⁶⁰.

Следует отметить, что в данном акте ВС РФ без существенных изменений повторена правовая позиция, ранее выраженная в определении КС РФ от 3 апреля 2007 г. № 334-О-О.

Термин «налоговые обязанности» в актах ВС РФ применялся, но весьма фрагментарно. Так, в Определении ВС РФ от 6 августа 2002 г. № 9-Г02-22 подчеркнуто, что «налоговые обязательства носят дискриминационный характер, они противоречат установленному Налоговым кодексом принципу равенства налогообложения, так как заявитель уплатил единый налог за февраль в размере 1358 рублей, в то же время этот налог в других городах и районах Нижегородской области составляет меньшую сумму, что не отвечает принципу равенства налогового бремени и равенства налогообложения»⁶¹.

А.В. Козлова, В.П. Козлова и Т.Н. Козловой» // Собрание законодательства РФ. 2008. № 12. Ст. 1183.

⁵⁹ Определение Конституционного Суда РФ от 1 октября 2009 г. № 1268-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Шкапова Александра Станиславовича на нарушение его конституционных прав статьей 235, абзацем вторым пункта 1 статьи 236, пунктом 2 статьи 252, подпунктом 1 пункта 1 статьи 264 и пунктом 3 статьи 273 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2011. № 2.

⁶⁰ Решение Верховного Суда РФ от 30 сентября 2009 г. № ГКПИ09-1168 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

⁶¹ Определение Верховного Суда РФ от 6 июля 2002 г. № 9-Г02-22 «В удовлетворении заявления о признании недействительными постановления Законодательного Собрания

В плане термина «налоговое обязательство» следует отметить, что он активно применяется в актах ВС РФ начиная с решения ВС РФ от 2 сентября 1998 г. № ГКПИ 98-412⁶². Однако значение данного термина может и расходиться с тем, как оно было определено в постановлении КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П и иметь более широкое содержание. В частности, такая ситуация имеет место:

– в Обзоре законодательства и судебной практики ВС РФ за второй квартал 2006 года (утвержден постановлением Президиума ВС РФ от 27 сентября 2006 г.): «Смерть супруга, осуществлявшего права акционера по получению дивидендов от акций и выполнявшего в связи с этим налоговые обязательства, не прекращает право собственности на акции пережившего супруга, а предполагает после раздела совместного имущества приобретение их доли в единоличную собственность, то есть лишь преобразование одной формы собственности в другую»⁶³;

– в определении ВС РФ от 25 августа 2010 г. № 34-В10-5: «Пунктом 2 статьи 11 Налогового кодекса РФ (в редакции, действовавшей в 2006 году) частные нотариусы в целях налогообложения приравнены к категории индивидуальных предпринимателей. Допустимость отнесения частных нотариусов как субъектов налоговых обязательств к одной группе с индивидуальными предпринимателями признана Конституционным Судом Российской Федерации в определении от 6 июня 2002 года № 116-О»⁶⁴;

Нижегородской области от 16.06.1999 № 185 и постановления от 14.12.2000 № 423 отказано правомерно, поскольку оспариваемые нормативные акты приняты законодательным органом субъекта РФ в пределах своей компетенции, не противоречат федеральному законодательству и законодательству субъекта РФ» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

⁶² Решение Верховного Суда РФ от 2 сентября 1998 г. № ГКПИ 98-412 «О признании недействительными пунктов 6 и 7 Постановления Правительства РФ от 21.07.1998 № 800 «О мерах по обеспечению своевременной выплаты государственных пенсий» // Российская газета. 1998. № 186.

⁶³ Обзор законодательства и судебной практики Верховного Суда РФ за второй квартал 2006 года (утвержден постановлением Президиума Верховного Суда РФ от 27 сентября 2006 г.) // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

⁶⁴ Определение Верховного Суда РФ от 25 августа 2010 г. № 34-В10-5 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

– в определении ВС РФ от 19 июня 2012 г. № АПЛ12-300: «Довод заявителя о том, что указанная плата якобы является федеральным сбором, суд первой инстанции проверил и пришел к правильному выводу о его несостоятельности, поскольку эта плата не обладает признаками, присущими налоговому обязательству, в частности индивидуальной безвозмездностью, целевой направленностью платежа, последствий его неуплаты»⁶⁵.

Можно сделать вывод, что термин «налоговое обязательство» применяется в актах ВС РФ как в смысле обязанности по уплате налога, так и в значении совокупности обязанностей налогоплательщика конкретного налога.

Достаточно часто термин «налоговая обязанность» или «налоговые обязанности» применяется в актах ВАС РФ уровня решений, постановлений Пленума или Президиума, а также в информационных письмах Президиума.

Впервые данный термин был применен в постановлении Президиума ВАС РФ от 24 февраля 1998 г. № 3852/97: из статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» следует, что обязанность налогоплательщика является своевременная и в полном размере уплата законно установленных налогов. Эта обязанность прекращается уплатой им налога либо отменой налога. Исполнение этой обязанности обеспечивается мерами государственного принуждения. Неисполнение налоговой обязанности влечет применение финансовых санкций⁶⁶.

В качестве примеров последующего применения данного термина (терминов) можно привести следующие акты ВАС РФ:

– постановление Президиума ВАС РФ от 18 июня 2002 г. № 12385/01: «Вывод о наличии у подразделений вневедомственной охраны в 1999 и 2000 годах обязанности по уплате отдельных видов налогов либо об освобождении от ее исполнения допустим на основании Закона Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций», Закона

⁶⁵ Определение Верховного Суда РФ от 19 июня 2012 г. № АПЛ12-300 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

⁶⁶ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 24 февраля 1998 г. № 3852/97 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 1998. № 5.

Российской Федерации «О дорожных фондах в Российской Федерации» и нормативных правовых актов органов местного самоуправления о местных налогах и сборах с учетом части первой Налогового кодекса Российской Федерации, в случаях, когда положения названного Кодекса изменяют содержание налоговой обязанности»⁶⁷;

– постановление Президиума ВАС РФ от 22 октября 2002 г. № 10515/01: «Принимая решение об отказе в удовлетворении иска, суд первой инстанции дал объективную оценку всем обстоятельствам, связанным с исполнением истцом обязанностей по уплате налога в их взаимосвязи, и обоснованно пришел к выводу о недопустимости применения в данном случае положений статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации о надлежащем исполнении ОАО «Ламзурь» налоговой обязанности»⁶⁸;

– постановление Президиума ВАС РФ от 17 декабря 2002 г. № 2257/02: «Поскольку статья 45 части первой Кодекса применяется для исполнения налоговой обязанности, то иной платеж, в соответствии с общими правилами, считается состоявшимся только в случае поступления средств в бюджет. Вопрос о добросовестности плательщика также изучается при выполнении им налоговой обязанности»⁶⁹; а также постановление Президиума ВАС РФ от 4 февраля 2003 г. № 11851/01⁷⁰.

Также в качестве примеров использования данной терминологии можно привести информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17 февраля 2004 г. № 76 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел об установлении фактов, имеющих юридическое значение»⁷¹; постановление

⁶⁷ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18 июня 2002 г. № 12385/01 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2002. № 10.

⁶⁸ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22 октября 2002 г. № 10515/01 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2003. № 2.

⁶⁹ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 декабря 2002 г. № 2257/02 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2003. № 3.

⁷⁰ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 4 февраля 2003 г. № 11851/01 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2003. № 7.

⁷¹ Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 февраля 2004 г. № 76 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел об установлении

Президиума ВАС РФ от 18 мая 2004 г. № 14875/03⁷²; постановление Президиума ВАС РФ от 20 июня 2006 г. № 3946/06⁷³; постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды⁷⁴; решение ВАС РФ от 25 декабря 2009 г. № ВАС-17582/08⁷⁵; постановление Президиума ВАС РФ от 16 марта 2010 г. № 14585/09⁷⁶; постановление Президиума ВАС РФ от 25 мая 2010 г. № 15658/09⁷⁷; постановление Президиума ВАС РФ от 22 июня 2010 г. № 561/10⁷⁸; постановление Президиума ВАС РФ от 28 июня 2011 г. № 17750/10⁷⁹; постановление Президиума ВАС РФ от 27 июля 2011 г. № 2105/11⁸⁰, постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»⁸¹.

Это подтверждает, что в актах ВАС РФ термин «налоговая обязанность», как и в актах КС РФ, применяется в смысле обязанности по уплате конкретного налога (редкий пример – как обязанность по уплате НДС в составе цены товара

фактов, имеющих юридическое значение» // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2004. № 4.

⁷² Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18 мая 2004 г. № 14875/03 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2004. № 9.

⁷³ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 20 июня 2006 г. № 3946/06 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2006. № 9.

⁷⁴ Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2006. № 12.

⁷⁵ Решение Высшего Арбитражного Суда РФ от 25 декабря 2009 г. № ВАС-17582/08 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

⁷⁶ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 16 марта 2010 г. № 14585/09 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2010. № 7.

⁷⁷ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 25 мая 2010 г. № 15658/09 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2010. № 8.

⁷⁸ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22 июня 2010 г. № 561/10 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2010. № 10.

⁷⁹ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 июня 2011 г. № 17750/10 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2011. № 10.

⁸⁰ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 27 июля 2011 г. № 2105/11 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2011. № 11.

⁸¹ Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

поставщику – в постановлении Президиума ВАС РФ от 4 февраля 2003 г. № 11851/01), а термин «налоговые обязанности» – в значении совокупности обязанностей налогоплательщика конкретного налога. Указанный вывод обосновывается, в частности, тем, что термин «налоговая обязанность» зачастую используется в выражениях типа «размер налоговой обязанности», «величина налоговой обязанности», «объем налоговой обязанности», а также применяется в совокупности с нормами законодательства, регламентирующими уплату налога.

Определенно можно сказать то, что в объем понятия «налоговые обязанности» с точки зрения ВАС РФ входит обязанность по уплате пени, но не входит обязанность по уплате штрафа. Например, в пункте 71 постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 по отношению к положениям статей 101, 101.2, 140 НК РФ разъяснено, что «при применении этих норм судам необходимо учитывать, что в случае, если вышестоящим налоговым органом в упомянутый срок решение по апелляционной жалобе не принято, лицо, подавшее такую жалобу, вправе оспорить в суде не только соответствующее бездействие данного органа, но и в целях защиты своего права на определенность в вопросе об объеме налоговых обязанностей и (или) ответственности также и не вступившее в силу решение нижестоящего налогового органа».

Примечательно то, что термин «налоговая обязанность» может использоваться с несовпадающими значениями даже в пределах одного судебного акта. Так, в постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» применительно к налогоплательщику налоговая обязанность – только обязанность по уплате налога, поскольку она может быть уменьшена вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки. Уменьшить обязанности по представлению налоговой

декларации, по ведению учета и хранению документов, как представляется, невозможно.

Что касается контрагентов налогоплательщика, то их налоговые обязанности могут быть истолкованы и иначе, поскольку налоговая выгода налогоплательщика может быть признана необоснованной в том случае, когда его деятельность направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей. Возникают закономерные вопросы: какие именно контрагенты, не исполняющие своих налоговых обязанностей, «опасны» для налогоплательщика? Можно ли в данном качестве рассматривать контрагента, не уплачивающего налоги (в связи с отсутствием денежных средств, по иным причинам), но своевременно представляющим налоговые декларации с верно исчисленными суммами? Представляется, что в общем случае такой контрагент не может быть «опасен» для налогоплательщика, имеющего намерение использовать соответствующие вычеты (расходы) по сделкам с ним. При условии надлежащего и своевременного декларирования обязанностей по уплате налогов государство вообще не усматривает в деятельности налогоплательщика (в рассматриваемом случае – контрагента) оснований для применения налоговых санкций, то есть такая деятельность ненаказуема.

Так, в постановлении Президиума ВАС РФ от 8 мая 2007 г. № 15162/06 было рассмотрено дело, в рамках которого налогоплательщик, имея денежные средства, не направил их на погашение недоимки. ВАС РФ разъяснил, что непринятие мер, направленных на погашение уже возникшей недоимки, не образует состава правонарушения, предусмотренного статьей 122 НК РФ⁸². Впоследствии указанная идея была закреплена в пункте 19 постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57. Кроме того, как полагает С.Г. Пепеляев, сейчас в распоряжении государства имеется достаточно инструментов, чтобы получить свое с самого «упрямого» неплательщика –

⁸² Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 8 мая 2007 г. № 15162/06 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2007. № 8.

списание денежных средств в бесспорном порядке, обращение взыскания на имущество и т.д.; реальной опасности для фискальных интересов простой неплатеж сейчас не представляет⁸³. Д.В. Тютин считает, что обязанность по своевременному представлению налоговой декларации не менее важна, чем обязанность по уплате налога. Возможности государства для принудительного взыскания налога достаточно велики, но для их применения необходима достоверная, полученная законным путем информация о наличии задолженности. Одним из способов получения этой информации является налоговая декларация⁸⁴.

В терминологии постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» контрагент, не исполняющий своих налоговых обязанностей, – это другой налогоплательщик, сознательно не декларирующий (декларирующий в заниженной сумме) налоги. Другой вопрос в том, что на практике налогоплательщики, сознательно не уплачивающие налоги (в том числе юридические лица, через которые происходит так называемое «обналичивание» денежных средств), как правило, и не декларируют их.

В плане термина «налоговое обязательство» следует отметить, что он применяется в актах ВАС РФ достаточно широко, в основном в смысле обязанности по уплате конкретного налога, но иногда и в значении совокупности обязанностей налогоплательщика конкретного налога. В число таких актов входят следующие:

– постановление Президиума ВАС РФ от 4 марта 1997 г. № 3958/96: «При таких обстоятельствах правовых оснований для возврата налогоплательщику сумм налогов и других обязательных платежей по налоговым обязательствам за 1994 год у суда не имелось»⁸⁵;

⁸³ Налоговое право: учебник / Под. ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юрист, 2003. – С. 454.

⁸⁴ Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций. – М.: Эксмо, РАП, 2009. - С. 157.

⁸⁵ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 4 марта 1997 г. № 3958/96 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

– постановление Президиума ВАС РФ от 28 октября 1997 г. № 171/97: «Суммы процентов по банковскому кредиту и пени по налоговым обязательствам по существу являются убытками, поэтому на них не подлежали начислению проценты, предусмотренные статьей 395 Гражданского кодекса Российской Федерации только в отношении денежных обязательств»⁸⁶;

– постановление Президиума ВАС РФ от 16 июня 1998 г. № 7835/97: «Хозяйствующий субъект признается юридическим лицом с момента его государственной регистрации, с этого момента у него возникают налоговые обязательства»⁸⁷;

– постановление Президиума ВАС РФ от 1 февраля 2000 г. № 2612/99: «В связи с необходимостью исследовать обстоятельства, связанные с вмененным налоговым органом и органом налоговой полиции акционерному обществу размером налогового обязательства (налога, подлежащего уплате в бюджет в отчетные периоды IV квартала 1995 года), и проверить размер штрафа, подлежащего взысканию с общества в соответствии с положениями части первой Налогового кодекса Российской Федерации, дело подлежит направлению на новое рассмотрение»⁸⁸;

– постановление Президиума ВАС РФ от 15 мая 2001 г. № 4435/98: «Из условий соглашения следует, что целью его заключения являлось погашение обязательств завода перед бюджетом по уплате налогов, то есть надлежащее исполнение последним налоговых обязательств»⁸⁹;

– постановление Президиума ВАС РФ от 29 июня 2004 г. № 2046/04: «Зачет излишне уплаченной суммы налога, сбора и пеней представляет собой сокращение налогового обязательства плательщика на будущий период и

⁸⁶ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 октября 1997 г. № 171/97 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 1998. № 2.

⁸⁷ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 16 июня 1998 г. № 7835/97 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 1998. № 9.

⁸⁸ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 1 февраля 2000 г. № 2612/99 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

⁸⁹ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 15 мая 2001 г. № 4435/98 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

влечет недополучение бюджетом соответствующих сумм налоговых платежей, уплаченных ранее»⁹⁰;

– постановление Президиума ВАС РФ от 28 февраля 2006 г. № 11074/05: «Представленные суду платежные документы сами по себе не свидетельствуют о наличии переплаты – зачислении за счет общества сумм налога в бюджет в размере, превышающем его налоговые обязательства»⁹¹;

– постановление Президиума ВАС РФ от 16 января 2007 г. № 9010/06: «Довод судов о нарушении контрагентом по договору (ООО «ММК-Транс») своих налоговых обязательств сам по себе не является доказательством получения обществом необоснованных налоговых преимуществ в виде возмещения налога на добавленную стоимость из бюджета»⁹²;

– постановление Президиума ВАС РФ от 28 октября 2008 г. № 8361/08: «Закон Алтайского края № 56-ЗС направлен на прекращение предпринимательской деятельности в сфере игорного бизнеса и не порождает налоговых обязательств в данной сфере. Исполнение этого Закона не может обеспечиваться применением налоговых санкций»⁹³;

– постановление Президиума ВАС РФ от 14 апреля 2009 г. № 16221/08: «Федеральный закон № 269-ФЗ предусматривает освобождение от исполнения налоговых обязательств по налогу на доходы физических лиц, единому социальному налогу, представлению налоговых деклараций по данным налогам при уплате декларационного платежа физическими лицами, которые самостоятельно установили обязательства по уплате налогов»⁹⁴;

⁹⁰ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 29 июня 2004 г. № 2046/04 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2004. № 10.

⁹¹ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 февраля 2006 г. № 11074/05 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

⁹² Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 16 января 2007 г. № 9010/06 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2007. № 3.

⁹³ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 октября 2008 г. № 8361/08 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2009. № 2.

⁹⁴ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 14 апреля 2009 г. № 16221/08 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

– постановление Президиума ВАС РФ от 11 мая 2010 г. № 17832/09: «Вывод судов о том, что налоговые органы имеют право на обращение в арбитражный суд с заявлением о взыскании задолженности по налоговым обязательствам не только в случае пропуска срока, установленного пунктом 3 статьи 46 Кодекса, но и в других случаях нарушения порядка внесудебного взыскания налогов, предусмотренного статьями 46 и 47 Кодекса, не основан на нормах действующего законодательства»⁹⁵;

– постановление Президиума ВАС РФ от 27 июля 2011 г. № 2105/11: «При отсутствии налоговых обязательств выводы о признании исполненной обязанности по уплате налога и сбора не соответствуют пункту 3 статьи 45 Кодекса»⁹⁶;

– постановление Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12: «Иной правовой подход влечет искажение реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль»⁹⁷;

– решение ВАС РФ от 6 июня 2013 г. № ВАС-3796/13: «Как следует из оспариваемого приложения № 2 к приказу, форма требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа (для организаций, индивидуальных предпринимателей) содержит соответствующие поля для внесения необходимых данных о наименовании налогового органа и его адресе, о налоговых обязательствах должника, об основаниях взимания налогов, об исполнителе – лице, подготовившем требование»⁹⁸.

Достаточно спорным представляется вывод, изложенный в постановлении Президиума ВАС РФ от 16 июня 1998 г. № 7835/97: хозяйствующий субъект признается юридическим лицом с момента его государственной регистрации, - с этого момента у него возникают налоговые

⁹⁵ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 11 мая 2010 г. № 17832/09 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2010. № 8.

⁹⁶ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 27 июля 2011 г. № 2105/11 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2011. № 11.

⁹⁷ Постановление Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2012. № 11.

⁹⁸ Решение ВАС РФ от 6 июня 2013 г. № ВАС-3796/13 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

обязательства. Очевидно, что в данном случае имеются ввиду обязанности налогоплательщика как субъекта права, а не как субъекта правоотношения. Сам по себе факт государственной регистрации юридического лица, в соответствии с НК РФ, еще не порождает каких-либо обязанностей у данного субъекта.

Действительно, некоторые обязанности, урегулированные в НК РФ, носят формальный характер и должны исполняться вне зависимости от осуществления налогоплательщиком какой-либо деятельности, в том числе облагаемой. В их числе – обязанность по представлению «нулевых» налоговых деклараций по некоторым налогам (определение КС РФ от 17 июня 2008 г. № 499-О-О⁹⁹, пункт 7 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации»¹⁰⁰). В частности, такая обязанность установлена по НДС (пункт 5 статьи 174 НК РФ), в налоге на прибыль организаций (пункт 1 статьи 289 НК РФ). Но эта обязанность предопределена не столько фактом регистрации налогоплательщика в качестве юридического лица, сколько истечением налогового периода по соответствующему налогу.

Такой подход подтверждается в пункте 8 постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. № 25 «О некоторых вопросах, связанных с квалификацией и установлением требований по обязательным платежам, а также санкциям за публичные правонарушения в деле о банкротстве»: в силу пункта 1 статьи 38 и пункта 1 статьи 44 НК РФ обязанность исчисления и

⁹⁹ Постановление Конституционного Суда РФ от 17 июля 1998 г. № 22-П «По делу о проверке конституционности постановлений Правительства Российской Федерации от 26 сентября 1995 года № 962 «О взимании платы с владельцев или пользователей автомобильного транспорта, перевозящего тяжеловесные грузы, при проезде по автомобильным дорогам общего пользования» и от 14 октября 1996 года № 1211 «Об установлении временных ставок платы за провоз тяжеловесных грузов по федеральным автомобильным дорогам и использовании средств, получаемых от взимания этой платы» // Собрание законодательства РФ. 1998. № 30. Ст. 3800.

¹⁰⁰ Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 марта 2003 г. № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2003. № 5.

уплаты налога возникает у налогоплательщика при наличии у него объекта налогообложения и налоговой базы. Объект налогообложения как совокупность налогооблагаемых операций (фактов) является сформировавшимся к моменту окончания налогового периода. При этом он формируется применительно не к отдельным финансово-хозяйственным операциям или иным имеющим значение для налогообложения фактам, а к совокупности соответствующих операций (фактов), совершенных (имевших место) в течение налогового периода. Это означает, что возникновение обязанности по уплате налога определяется наличием объекта налогообложения и налоговой базы, а не наступлением последней даты срока, в течение которого соответствующий налог должен быть исчислен. Таким образом, датой возникновения обязанности по уплате налога является дата окончания налогового периода, а не дата представления налоговой декларации или дата окончания срока уплаты налога¹⁰¹.

Только по окончании налогового периода можно говорить о наличии конкретной обязанности по представлению налоговой декларации по некоторому налогу, в том числе и «нулевой».

Применительно к рассмотренному постановлению Президиума ВАС РФ от 16 июня 1998 г. № 7835/97 можно учесть, что в период его принятия факт регистрации юридического лица сам по себе действительно порождал одну определенную обязанность – встать на учет в налоговом органе в течение десяти дней с момента регистрации (статья 4 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»¹⁰², пункт 12 Инструкции о порядке учета налогоплательщиков (утверждена приказом Госналогслужбы РФ от 13 июня 1996 г. № ВА-3-12/49)). Указанная обязанность была предопределена тем, что регистрация юридических лиц в тот

¹⁰¹ Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22 июня 2006 г. № 25 «О некоторых вопросах, связанных с квалификацией и установлением требований по обязательным платежам, а также санкциям за публичные правонарушения в деле о банкротстве» // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2006. № 9.

¹⁰² Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Ведомости Совета народных депутатов и Верховного Совета РФ. - 1992. № 11. Ст. 527.

период еще не была возложена на налоговые органы, а производилась в основном органами местного самоуправления (в том числе пункт 1 статьи 34 Закона РСФСР от 25 декабря 1990 г. № 445-1 «О предприятиях и предпринимательской деятельности»¹⁰³, Указ Президента РФ от 8 июля 1994 г. № 1482 «Об упорядочении государственной регистрации предпринимателей на территории Российской Федерации»¹⁰⁴). Однако постановление Президиума ВАС РФ от 16 июня 1998 г. № 7835/97 мотивировано не данными нормами, а положениями, регламентирующими уплату отдельных налогов (на прибыль предприятий и организаций, на добавленную стоимость и др.).

В настоящее время обязанность по инициативной постановке на учет в налоговом органе есть только у организаций, создающих обособленные подразделения (за исключением филиалов и представительств): подпункт 3 пункта 2 статьи 23, пункты 1, 4 статьи 83 НК РФ.

Таким образом, идея о том, что с момента государственной регистрации у юридического лица уже возникают налоговые обязательства, представляется не вполне обоснованной. Более корректным было бы такое утверждение: только с момента государственной регистрации юридического лица у него могут возникнуть налоговые обязательства (при любом варианте определения данного термина – как субъективных обязанностей налогоплательщика, либо как правоотношений между налогоплательщиком и публично-правовым образованием).

Другим примером крайне формального подхода ВАС РФ к наличию обязанности по уплате налога продемонстрирован, например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 декабря 2011 г. № 12223/10: «Списание транспортного средства с баланса организации без снятия его с учета в регистрирующем государственном органе не освобождает налогоплательщика,

¹⁰³ Закон РСФСР от 25 декабря 1990 г. N 445-1 «О предприятиях и предпринимательской деятельности» // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР. 1990. № 30. Ст. 418.

¹⁰⁴ Указ Президента РФ от 8 июля 1994 г. № 1482 «Об упорядочении государственной регистрации предпринимателей на территории Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 1994. № 11. Ст. 1194.

на которого зарегистрировано это транспортное средство, от обязанности по исчислению и уплате транспортного налога, поскольку в силу императивных положений статей 357, 358, 362 Кодекса признание лиц налогоплательщиками, определение объекта налогообложения и возникновение обязанности по исчислению и уплате транспортного налога основано на сведениях о транспортных средствах и лицах, на которых они зарегистрированы»¹⁰⁵. Таким образом, факт регистрации транспортного средства является принципиальным (и, соответственно, определяющим) для вывода о том, что у владельца имеется обязанность по уплате транспортного налога, независимо от того, существует ли вообще конкретное транспортное средство.

Аналогичный подход Президиум ВАС РФ демонстрирует в п. 7 Информационного письма от 5 марта 2013 г. № 157-ФЗ, в котором указано, что неосуществление в течение определенного налогового периода предпринимательской деятельности соответствующего вида не является основанием для освобождения плательщика единого налога на вмененный доход от обязанностей представлять налоговую декларацию и уплачивать этот налог (достаточно постановки на учет в налоговом органе в качестве плательщика единого налога на вмененный доход)¹⁰⁶. Из этого следует, что объектом налогообложения является не сама деятельность налогоплательщика, а некая высоковероятная неопровержимая презумпция, например, учет транспортного средства, учет налогоплательщика в налоговом органе.

В итоге исследования, проведенного в данном параграфе, можно сделать следующие выводы:

1. Термины «налоговая обязанность» или «налоговые обязанности» ни разу не был применен в доступных правовых базах актах Верховного Суда

¹⁰⁵ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 15 декабря 2011 г. № 12223/10 по делу № А40-62640/09-151-457 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2012. № 4.

¹⁰⁶ Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 05 марта 2013 г. № 157 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с применением положений главы 26.3 Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

СССР. В актах КС РФ (с 2002 года), ВС РФ (с 2009 года) и ВАС РФ (с 1998 года) указанные термины периодически используются. При этом каких-либо дефиниций высшие судебные органы не дают. Как правило, термин «налоговая обязанность» применяется в смысле обязанности по уплате конкретного налога, а термин «налоговые обязанности» – в значении совокупности обязанностей налогоплательщика конкретного налога. Указанный вывод обосновывается, в частности, тем, что термин «налоговая обязанность» зачастую используется в выражениях «размер налоговой обязанности», «величина налоговой обязанности», «объем налоговой обязанности», а также применяется в совокупности с нормами законодательства, регламентирующими уплату налога. Иногда данный термин может применяться с несовпадающими значениями в пределах одного судебного акта.

2. Тот факт, что в актах высших судебных органов термины «налоговая обязанность» или «налоговые обязанности» до определенного момента времени не применялись, несмотря на значительный объем наработанной практики по проблемам налогового права, позволяет предположить, что в данном случае начало их применения в отсутствие нормативного определения знаменует только «освежение» терминологии, без принципиального изменения ее содержания.

В актах высших судебных органов также применялся и применяется термин «налоговое обязательство». Данный термин был непосредственно определен в постановлении КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П: по смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации налоговое обязательство состоит в обязанности налогоплательщика уплатить определенный налог, установленный законом. Однако в актах КС РФ, ВС РФ и ВАС РФ термин «налоговое обязательство» может применяться в смысле обязанности по уплате конкретного налога, в значении совокупности обязанностей налогоплательщика конкретного налога. Не исключено использование в смысле правоотношения (правоотношений) между налогоплательщиком и публично-правовым

образованием, в рамках которого и существуют (реализуются) указанные обязанности.

§ 3. Понимание налоговых обязанностей в современном налоговом праве

Рассматривая современные подходы, изложенные в правовых научных исследованиях и в юридической литературе применительно к налоговым обязанностям и налоговым обязательствам, изначально представляется необходимым учитывать позицию В.В. Стрельникова: при анализе всех сфер (групп) отношений, упомянутых в статье 2 НК РФ, исследователь так или иначе приходит к необходимости квалификации понятий налога и сбора. Именно определение налога и сбора в конечном итоге ограничивает территорию налогово-правового регулирования. Иными словами, понятия налога и сбора – системообразующие категории налогового права. Любое изменение содержания указанных категорий будет автоматически изменять радиус налоговых правоотношений¹⁰⁷.

Пример задания условно-отраслевого «радиуса» налоговых правоотношений – работа В.П. Шавшиной¹⁰⁸. Анализ данной работы позволяет заключить, что ее автор, не давая прямых определений, в качестве изучаемой налоговой обязанности рассматривает обязанность по уплате «таможенных» НДС и акциза¹⁰⁹, а также таможенных пошлин и сборов¹¹⁰. Данный подход в целом соответствует актуальным на момент написания (защиты) работы статье 110 ТК РФ от 18 июня 1993 г. № 5221-І (утратила силу) и статье 318 ТК РФ от 28 мая 2003 г. № 61-ФЗ (утратила силу), дававшим определение таможенных платежей. Имеет место пример современного учебника по налоговому праву, в котором предусмотрена глава, посвященная

¹⁰⁷ Бюджетное и налоговое правовое регулирование: единство и дифференциация: монография / под ред. М. В. Карасевой. - М.: КНОРУС, 2012. – С. 53.

¹⁰⁸ Шавшина В.П. Исполнение налоговой обязанности по уплате таможенных платежей: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – СПб., 2003. - С. 49.

¹⁰⁹ Там же. – С. 29, 50, 87.

¹¹⁰ Там же. – С. 35, 99.

внешнеэкономическим налогам (в том числе таможенной пошлине, «таможенным» НДС, акцизам)¹¹¹. Е.В. Кудряшова полагает, что перечень косвенных налогов для целей ВТО исключает один из «классических» косвенных налогов – таможенную пошлину, которая в рамках ВТО рассматривается исключительно как инструмент торговой политики¹¹².

Таким образом, с учетом значительного объема исследований по тематике квалификации понятий налога и сбора, в которых выявлено существенное число дискуссионных вопросов, наиболее разумным вариантом представляется избрание тех понятий налога и сбора, которые признаны более-менее адекватными на сегодняшний день. Такой подход позволит осуществить дальнейшую разработку института налоговой обязанности, не усложняя исследование тематикой собственно налогов и сборов. С этой точки зрения в качестве «рабочих» определений налога и сбора далее будут использованы нормативные дефиниции, содержащиеся в статье 2 НК РФ.

Кроме того, с той же целью в качестве налогов (сборов) не будут рассматриваться публичные платежи, соответствующие нормативному определению налога (сбора), но урегулированные вне НК РФ. Например, не будут учитываться страховые взносы, урегулированные в Федеральном законе от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»¹¹³. В отношении этих платежей вывод о возможности их отнесения к налогам подтверждается в определениях КС РФ от 10 июля 2003 г. № 291-О¹¹⁴ и от 22 января 2004 г. № 8-О¹¹⁵.

¹¹¹ Налоговое право: учебник / Е. Ю. Грачева, О. В. Болтинова. – М.: Издательство «Проспект», 2012. – С. 294 – 336.

¹¹² Кудряшова Е.В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – С. 65.

¹¹³ Федеральный закон от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3803.

¹¹⁴ Определение Конституционного Суда РФ от 10 июля 2003 г. № 291-О «По жалобе общественного фонда «Правоборец» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статьи 24 Федерального закона «О бюджете Фонда социального страхования

В первых учебниках по налоговому праву¹¹⁶, изданных в Российской Федерации после вступления в силу Конституции РФ 1993 года, термины «налоговые обязанности», «налоговые обязательства» не определялись и не использовались. В качестве одного из первых примеров применения термина «налоговое обязательство» может быть приведен учебник под редакцией А.В. Брызгалина, в котором дано следующее определение: исполнение налогового обязательства означает своевременную и полную уплату налога в бюджет. Другой способ прекращения налогового обязательства – налоговый зачет, который производится путем направления переплаты по одному налогу в счет погашения недоимки по другому либо предстоящих платежей по этому же налогу¹¹⁷. Исходя из приведенного подхода А.В. Брызгалина, налоговое обязательство рассматривалось как включающее только обязанность по уплате налога.

Конкретные подходы к определению налоговой обязанности и налоговых обязательств в современных исследованиях являются достаточно разнообразными.

Например, А.С. Баринов считает, что налоговая обязанность – это конституционная обязанность граждан (физических лиц) своевременно и в полном объеме уплачивать законно установленные налоги и сборы в пользу государства и муниципальных образований. Содержание налоговой обязанности составляют юридически значимые действия налогоплательщиков

Российской Федерации на 2002 год», пункта 9 статьи 80 и пункта 1 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2003. № 42. Ст. 4107.

¹¹⁵ Определение Конституционного Суда РФ от 22.01.2004 № 8-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Нойзидлер Сыктывкар» на нарушение конституционных прав и свобод статьей 3 Федерального закона «О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на 2000 год» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

¹¹⁶ Гуреев В.И. Налоговое право. – М.: Экономика, 1995. – 253 с.; Основы налогового права: учебно-методическое пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Инвест Фонд, 1995.

¹¹⁷ Налоги и налоговое право: учебное пособие / А. В. Брызгалин. – М.: Аналитика-Пресс, 1997. – С. 336, 341.

по формированию облагаемой базы, расчету налога, перечислению его в соответствующий бюджет и налоговому декларированию»¹¹⁸.

Анализируя вопросы исполнения налоговой обязанности, Е.А. Имыкшенова отмечает, что «реализация обязывающих норм, в том числе норм, устанавливающих общую обязанность по уплате законно установленных налогов и сборов, на первом уровне состоит в совершении предусмотренных нормами права положительных активных действий. Иными словами, речь идет о добровольном исполнении налогоплательщиком возложенной на него налоговой обязанности»¹¹⁹. Таким образом, по мнению Е.А. Имыкшеновой, понятие налоговой обязанности тождественно обязанности по уплате налога.

В свою очередь, А.В. Демин полагает, что налоговая обязанность – центральное звено, ядро налогового права. Налоги и сборы уплачиваются не вследствие своей собственной инициативы, не в порядке кредитования или благотворительного взноса, но в силу конституционно-правовой обязанности. Более того, в содержании налоговых правоотношений всегда прямо или косвенно присутствует эта обязанность уплатить законно установленные налоги и сборы. При этом одни налоговые правоотношения (основные) непосредственно выражают эту обязанность, другие (вспомогательные) обеспечивают ее реализацию. Невозможно индивидуально-властным решением государственного органа освободить конкретного налогоплательщика от исполнения налоговой обязанности. Единственное исключение предусмотрено пунктом 2 статьи 5 Закона РФ от 9 декабря 1991 г. № 2005-1 «О государственной пошлине», предусматривающей, что суд или судья, исходя из имущественного положения гражданина, вправе освободить его от уплаты

¹¹⁸ Баринов А.С. Вопросы применения принципов налогового права при исполнении обязанности по уплате налогов и сборов в Российской Федерации: дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.14. – СПб., 2007. - С. 43-45.

¹¹⁹ Имыкшенова Е.А. Обеспечение исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов по налоговому законодательству Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – Тюмень, 2004. - С. 26.

государственной пошлины, а также отсрочить или рассрочить одной или обеим сторонам уплату государственной пошлины либо уменьшить ее размер¹²⁰.

Следует отметить, что в настоящее время Закон РФ «О государственной пошлине» утратил силу, но аналогичные нормы предусмотрены в пункте 2 статьи 333.20, в пункте 2 статьи 333.22, в пункте 3 статьи 333.23 НК РФ: суды, исходя из имущественного положения плательщика, вправе освободить его от уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым судами, либо уменьшить ее размер, а также отсрочить (рассрочить) ее уплату. При этом государственная пошлина в терминологии статьи 8 НК РФ являлась и является сбором, но не налогом.

Таким образом, позиция А.В. Демина, изложенная в приведенной работе, сводится к отождествлению налоговой обязанности с обязанностью налогоплательщика (плательщика сбора) по уплате налога (сбора). Сходная позиция в той или иной мере также выражена, например, в работе В.В. Лукьянова, который, цитируя положения статьи 57 Конституции РФ, делает вывод о регулировании основным российским законом налоговой обязанности¹²¹. Такой подход не предполагает необходимости разграничения налогов и сборов при исследовании налоговой обязанности.

Несколько более широкого подхода придерживается В.М. Чибинев: «налоговая обязанность – это конституционная обязанность граждан (физических лиц) своевременно и в полном объеме уплачивать законно установленные налоги и сборы в пользу государства и муниципальных образований. Содержание налоговой обязанности составляют юридически значимые действия налогоплательщиков по формированию облагаемой базы,

¹²⁰ Демин А.В. О методе налогового права (в контексте соотношения публично–правовых и частноправовых начал) // СПС «КонсультантПлюс», материал подготовлен с использованием правовых актов по состоянию на 1 февраля 2004 г.

¹²¹ Лукьянов В.В. Правовые основы исполнения обязанности по уплате налогов: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – Саратов, 2006. - С. 14.

расчету налога, перечислению его в соответствующий бюджет и налоговому декларированию»¹²².

В этом случае налоговая обязанность уже объединяет обязанность по уплате налога, а также все прочие обязанности налогоплательщика, непосредственно связанные с уплатой налога (по ведению учета, по исчислению налога, по декларированию и т.д.). Однако подобный подход не позволяет определить, входит ли в объем налоговой обязанности постановка на учет в налоговом органе (подпункт 2 пункта 1 статьи 23 НК РФ), обязанность по сообщению сведений об открытых в банках счетах (подпункт 1 пункта 2 статьи 23 НК РФ) и другие обязанности, прямо не связанные с уплатой налога, но урегулированные в НК РФ.

Е.Е. Якушкина предлагает под налоговой обязанностью понимать закрепленное в налогово-правовой норме требование, обращенное к налогоплательщику, совершить в целях финансового обеспечения деятельности Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований действия по исчислению и по уплате налога, обеспеченные возможностью принуждения налогоплательщика к такому поведению путем применения мер финансового-правового принуждения праввосстановительного и (или) штрафного характера¹²³. На первый взгляд, в приведенном определении налоговой обязанности она трактуется шире обязанности по уплате налога (поскольку предусматривает как обязанность по исчислению налога, так и обязанность по его уплате). Кроме того, Е.Е. Якушкина в большей степени фокусируется на требованиях (правах) публично-правового образования к частному субъекту, а не на корреспондирующих обязанностях частного субъекта. При этом действующее законодательство (пункты 1, 2 статьи 54 НК РФ) предусматривает, что в ряде

¹²² Чибишев В.М. Проблемы соотношения понятий «обязанность» и «обязательство» в налоговом праве // *Налоги*. - 2006. - № 3. - С. 32.

¹²³ Якушкина Е.Е. Принудительное исполнение обязанности по уплате налогов налогоплательщиком-организацией: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – Воронеж, 2006. - С. 34.

случаев обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента. Кроме того, даже если обязанность по исчислению налога лежит на налогоплательщике, что имеет место практически всегда, если налогоплательщик обязан данный налог декларировать, то очевидно, что принципиально важной для публично-правового образования является обязанность по уплате налога, а не очевидная «промежуточная» обязанность по его исчислению (что и подтверждается формулировкой статьи 57 Конституции РФ), вследствие чего определение Е.Е. Якушкиной является как неточным, так и излишне громоздким.

Исследуемый термин разработан с различных точек зрения Ю.А. Крохиной: налоговая обязанность в широком аспекте включает комплекс мер должного поведения налогоплательщика, определенных статьей 23 НК РФ. Налоговая обязанность в узком аспекте представляет часть налоговых обязанностей налогоплательщика и представляет собой реализацию конституционно установленной меры должного поведения по уплате законно установленных налогов и сборов. Исполнение налоговой обязанности является первоочередной обязанностью по отношению к иным имущественным обязанностям налогоплательщика и определяет развитие иных налоговых правоотношений. Одновременно исполнение обязанности по уплате налогов и сборов является сложным юридическим фактом, поскольку предполагает целую систему обязанностей налогоплательщика: встать на учет в налоговом органе, вести налоговый учет, самостоятельно исчислить налоговую базу и определить на ее основе сумму налога, перечислить налог в соответствующий бюджет и т.д. Сущность исполнения налоговой обязанности заключается в уплате налога или сбора¹²⁴.

Э.Л. Калашникова солидарна с указанным подходом и в рамках своей диссертационной работы также рассматривает налоговую обязанность как

¹²⁴ Крохина Ю.А. Налоговое право: Учебник. 4-е изд. – М.: Норма, 2010. - С. 146, 147.

комплекс мер должного поведения налогоплательщика¹²⁵. Аналогичную позицию занимает, например, и М.О. Клейменова¹²⁶.

В данном случае при определении налоговой обязанности также имеет место «субсидиарное» дополнение обязанностей налогоплательщика (только по уплате налога либо всего комплекса) обязанностями плательщика сбора (опять же, только по уплате платежа либо всего комплекса). Нельзя не отметить, что в силу пункта 4 статьи 23 НК РФ «Обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов)» плательщики сборов обязаны уплачивать законно установленные сборы и нести иные обязанности, установленные законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Пример возможных «иных обязанностей» – обязанность по представлению расчета сбора (пункт 1 статьи 80 НК РФ).

Кроме того, если сущность исполнения налоговой обязанности всегда заключается в уплате налога или сбора, то данный подход применим только при рассмотрении налоговой обязанности в предлагаемом Ю.А. Крохиной узком аспекте.

С этой точки зрения И.И. Кучеров придерживается «условно-узкого» подхода к рассматриваемому термину, то есть объединяющего обязанности по уплате налога и обязанности по уплате сбора (без дополнительных обязанностей). По мнению данного исследователя, с точки зрения теории права любая юридическая обязанность, в том числе и обязанность по уплате налогов и сборов, есть юридическая мера должного поведения участника правоотношения, соответствующего его субъективному праву. По своей правовой природе налоговая обязанность является одной из разновидностей публичных обязанностей, которые возлагает государство на физических лиц и на организации. Заключается она в обязанности заплатить в определенном размере и в установленный срок налог или сбор. В качестве единственного

¹²⁵ Калашникова Э.Л. Неопределенность налоговой обязанности: финансово-правовой аспект: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2008. - С. 13.

¹²⁶ Клейменова М.О. Налоговое право: учебное пособие. – М.: Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2013. - С. 164.

основания возникновения налоговой обязанности следует признать такие юридические факты, с которыми в соответствии с законодательством связывается обязанность по уплате налогов и сборов¹²⁷.

Однако не вполне ясно, какие именно юридические факты в общем случае могут влечь обязанность по уплате сбора. Н.А. Шевелева обоснованно полагает, что сбор уплачивается до предоставления услуги, то есть является авансовым платежом¹²⁸. В качестве редкого примера наличия действительно обязанности по уплате сбора можно привести подпункт 2 пункта 1 статьи 333.18 НК РФ: плательщики, указанные в подпункте 2 пункта 2 статьи 333.17 НК РФ (то есть лица, которые выступают ответчиками в судах и если при этом решение суда принято не в их пользу и истец освобожден от уплаты государственной пошлины), обязаны уплатить государственную пошлину в десятидневный срок со дня вступления в законную силу решения суда.

Примечательна попытка В.Н. Назарова разграничить налоговые обязанности в «условно-узком» и в широком значении: закрепленная в Налоговом кодексе РФ совокупность мер должного поведения налогоплательщика (обязанности налогоплательщика как составляющая его правового статуса) понимается в налоговом праве как налоговая обязанность в широком значении этого понятия. В то же время центральное место среди обязанностей налогоплательщика занимает обязанность «уплачивать законно установленные налоги», непосредственно вытекающая из положений статьи 57 Конституции РФ. В налоговом праве такое понимание налоговой обязанности определяет содержание понятия налоговой обязанности в узком смысле. Таким образом, налоговая обязанность в узком значении этого понятия представляет собой часть обязанностей налогоплательщика и является реализацией конституционно установленной меры должного поведения по уплате законно

¹²⁷ Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. 2-е изд. – М.: Центр ЮрИнфор, 2006. – С. 140, 141.

¹²⁸ Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть: Учебник / Отв. ред. Н.А. Шевелева. – М.: Юристъ, 2001. – С. 57.

установленных налогов и сборов, которая заключается в обязанности заплатить налог в полном объеме в установленный законом срок. Исполнение налоговой обязанности как обязанности по уплате налога или сбора является приоритетной обязанностью по отношению к иным имущественным обязанностям налогоплательщика, вытекающим из обычной длительности, и является исходным пунктом для развития иных налоговых правоотношений¹²⁹.

В данной позиции можно отметить сомнительность подхода о приоритетности налоговой обязанности по отношению к иным имущественным обязанностям налогоплательщика, что, в частности, следует из постановления КС РФ от 23 декабря 1997 г. № 21-П. Кроме того, если считать налоговую обязанность мерой должного поведения налогоплательщика, то в большинстве случаев это правильно, но для ситуации уплаты налога через налогового агента (статья 24 НК РФ) определить, что же собой представляет такое должное поведение налогоплательщика, затруднительно. Фактически речь может идти только о том, чтобы налогоплательщик не препятствовал агенту при исполнении его обязанностей по удержанию и перечислению налога. Но маловероятно, что налогоплательщик вообще может как-либо повлиять на удержание налога агентом. В постановлении Президиума ВАС РФ от 23 ноября 2010 г. № 10411/10 разъяснено, что обязанность налогового агента по удержанию НДФЛ возникает непосредственно при выплате дохода¹³⁰.

В определении Н.А. Шевелевой очевиден широкий подход к рассматриваемому явлению: налоговая обязанность – конституционная обязанность граждан (физических лиц) своевременно и в полном объеме уплачивать законно установленные налоги и сборы в пользу государства и муниципальных образований. Содержание налоговой обязанности составляют юридически значимые действия налогоплательщиков по формированию

¹²⁹ Назаров В.Н. Основы налогового права. – М.: Компания Спутник+, 2008. – С. 51.

¹³⁰ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 23 ноября 2010 г. № 10062/10 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2011. № 3.

облагаемой базы, расчету налога, перечислению его в соответствующий бюджет и налоговому декларированию¹³¹.

Широкого подхода придерживается и Н.П. Кучерявенко. По мнению данного автора, предпочтительно использование термина «налоговая обязанность» как категории, обобщающей всю систему обязанностей налогоплательщика, связанных с уплатой налогов и сборов. К особенностям обязанностей, вытекающих из налоговых правоотношений, можно отнести также их сложный характер. Иными словами, сама обязанность подчиненного субъекта составляет зачастую систему обязанностей. Так, налоговая обязанность плательщика реализуется через обязанность ведения налогового учета, обязанность уплаты налогов и сборов, обязанность налоговой отчетности¹³².

При таком понимании налоговая обязанность включает и обязанности плательщика сбора. Кроме того, интересно то, что позиция Н.П. Кучерявенко представляет собой попытку «примирить» определенные противоречия, возникающие при использовании терминов «налоговая обязанность» и «налоговые обязанности» для обозначения одного и того же правового явления. Очевидно, что в тех случаях, когда речь идет о налоговой обязанности в единственном числе, логично исходить из того, что имеется ввиду только одна конкретная обязанность (например – по уплате налога), а не их совокупность (по уплате налога, по ведению учета, по хранению документов, по представлению отчетности и т.д.). Поэтому для совокупности каких-либо обязанностей налогоплательщика более точным являлось бы использование термина «налоговые обязанности», а не «налоговая обязанность». Именно по этой причине Н.П. Кучерявенко и исходит из того, что обязанность подчиненного субъекта составляет зачастую систему обязанностей, вследствие чего для обозначения всей системы обязанностей налогоплательщика,

¹³¹ Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть: Учебник / Отв. ред. Н.А. Шевелева. - М.: Юристъ, 2001. - С. 171.

¹³² Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 2 т. Т. 1: Общая часть. – М.: Статут, 2009. - С. 746.

связанных с уплатой налогов и сборов, можно использовать термин «налоговая обязанность».

Тем не менее, кроме широкого подхода в различных вариациях (в том числе и ранее обозначенного, как «условно-узкий», но тем не менее включающего обязанности по уплате сбора), существует и действительно узкий подход к определению налоговой обязанности. Так, М.В. Карасева полагает, что обязанность налогоплательщика по уплате налога требует от него активных действий, которые, в сущности, противоречат его интересам сохранения и приумножения своей собственности. Поэтому налогоплательщик, в принципе, всегда ищет повод уклониться от исполнения налоговой обязанности¹³³.

Другой пример – Т.Ю. Сасихина, которая в одной из своих публикаций рассматривает налоговую обязанность как обязанность платить законно установленные налоги¹³⁴. Тот же подход применяется Т.Ю. Сасихиной и в ее диссертационной работе: сформулировано авторское определение понятия «налоговая обязанность» («обязанность по уплате налогов»), под которой понимается вид публично-правовой обязанности, носящей конституционный характер, которая возникает, приостанавливается и прекращается при наличии оснований, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, и представляет собой меру должного поведения налогоплательщика, заключающуюся в необходимости самостоятельно, своевременно, в полном объеме, в валюте Российской Федерации, в наличной или безналичной форме уплатить налог в соответствующий бюджет, и обеспечена применением принуждения, в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения налогоплательщиком обязанности. Диссертантом отмечается, что данное

¹³³ Карасева М.В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект). – М.: Юристъ, 2003. – С. 146.

¹³⁴ Сасихина Т.Ю. Налоговая обязанность как правовая категория // Финансовое право. – 2006. – № 12. – С. 12.

определение призвано способствовать устранению противоречий при толковании и применении понятий, связанных с налоговой обязанностью¹³⁵.

С одной стороны, действительно узкий подход представляется более верным, поскольку включение в исследуемую область еще и обязанностей по уплате сборов, а также связанных с ними обязанностей может привести к неопределенности границ исследуемого явления. С другой стороны, не вполне понятно, какую конкретно ценность представляет использование для обозначения обязанности по уплате налога специального термина «налоговая обязанность», если ничего иного кроме обязанности по уплате налога данный термин не обозначает.

Также представляет интерес позиция А.Г. Иванова, сводящаяся к тому, что налоговая обязанность – определенное взаимоотношение участников (правоотношение), возникающее в соответствии с налоговым законодательством, в силу которого налогоплательщик должен совершить определенные процессуальные действия, связанные с уплатой налога. К ним можно отнести:

- постановку на учет в налоговом органе;
- определение и ведение учета объектов налогообложения;
- исчисление налогов и других обязательных платежей;
- ведение, составление, предоставление бухгалтерской и налоговой отчетности в установленные сроки;
- уплату денежных сумм налогов и других обязательных платежей в порядке и в сроки, установленные налоговым законодательством.

Деятельность по исполнению налоговой обязанности включает также встречные действия органов, администрирующих налоги, и часто действия, предшествующие исполнению налогоплательщиком налоговой обязанности. К ним можно отнести действия по разработке методологии налогового и

¹³⁵ Сашихина Т.Ю. Налоговая обязанность и ее исполнение: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2008. – С. 64.

бухгалтерского учета, разработке и обеспечению налогоплательщика бланками налоговых деклараций и т.д.¹³⁶.

Таким образом, налоговая обязанность может рассматриваться и как правоотношение между частными и публичными субъектами налогового права, а не только как обязанность (обязанности) некоторых частных субъектов. Однако с данной точки зрения не вполне ясно, как согласуется определение налоговой обязанности как правоотношения с тем, что еще есть и деятельность по исполнению налоговой обязанности (то есть деятельность по исполнению правоотношения), включающая встречные действия органов, администрирующих налоги, к которым, в частности, относятся действия по разработке методологии налогового и бухгалтерского учета.

По результатам исследования, проведенного в данном параграфе, можно сделать следующие выводы:

1. Термины «налоговая обязанность» или «налоговые обязанности» в правовых научных исследованиях и в юридической литературе обычно применяются применятся в смысле обязанности по уплате налога (сбора). Не исключено использование (и научное определение) данных терминов как совокупности обязанностей налогоплательщика (обязанность по уплате налога или сбора в сочетании с различным объемом обязанностей налогоплательщика или плательщика сбора). Кроме того, выражена позиция, в соответствии с которой обязанность частного субъекта составляет зачастую систему обязанностей, возможно использование в одном значении терминов «налоговая обязанность» и «налоговые обязанности».

2. Налоговая обязанность может рассматриваться и как правоотношение между частными и публичными субъектами налогового права, а не только как обязанность (обязанности) некоторых частных субъектов.

¹³⁶ Иванов А.Г. Понятие администрирования налогов // Финансовое право. - 2005. - № 9. - С. 24.

§ 4. Понятие налоговых обязательств в публичных правоотношениях

В плане анализа термина «налоговое обязательство», как представляется, изначально следует рассмотреть гражданско-правовое определение обязательства, которое уже длительное время разрабатывается в отечественной правовой науке.

Так, в силу пункта 1 статьи 307 ГК РФ в силу обязательства одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие, как-то: передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги и т.п., либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности.

Известный российский цивилист В.А. Белов, критикуя данное нормативное определение, предлагает собственное: обязательство (обязательственное правоотношение) – это относительное гражданское правоотношение, в содержание которого входит субъективное право одного – управомоченного – субъекта, называемого кредитором, требовать совершения определенного действия от другого – обязанного – субъекта, именуемого должником¹³⁷.

Особый интерес представляет то, что В.А. Белов, рассматривая историческое развитие отечественного подхода к определению обязательства (в том числе в трудах М.М. Агаркова, О.С. Иоффе, И.Б. Новицкого, Л.А. Лунца), приходит к выводу, что практика обозначения словом «обязательство» одной только юридической обязанности, входящей в обязательственное правоотношение (но не всего этого правоотношения в целом), имеет весьма «почтенный возраст». Именно это значение термина «обязательство» предполагали избрать составители проекта Гражданского уложения Российской империи, часть 1 статьи 1567 которого (в редакции 1905 г.) устанавливала, что «обязательство есть законная обязанность одного лица к передаче имущества или к совершению либо несвершению иного действия в пользу другого лица».

¹³⁷ Белов В.А. Определение обязательства // Законодательство. - 2011. - № 5. - С. 11.

Следствие этой практики – появление в обиходе словосочетаний «исполнение обязательств», «обеспечение исполнения обязательств» и «нарушение обязательств», в которых слово «обязательство» обозначает, конечно, не обязательственное правоотношение целиком, а только входящую в него обязанность¹³⁸.

Не исключено, что и в рамках исследования налоговых обязательств вполне могут иметь место такие подходы, в которых налоговое обязательство рассматривается как обязанность (совокупность обязанностей) налогоплательщика либо еще каких-то частных субъектов налогового права, что различается в зависимости от позиции конкретного исследователя). Иными словами, то, что ряд исследователей рассматривает как «налоговую обязанность», вполне может совпадать с тем, что те же или иные исследователи обозначают термином «налоговое обязательство». Иной подход будет иметь место, если некоторый исследователь будет изучать налоговое обязательство как правоотношение со всеми соответствующим такому подходу выводами.

Например, Г.В. Петрова предлагает следующее определение: налоговым обязательством признается обязанность налогоплательщика уплатить определенный налог (сбор) при наличии обстоятельств, установленных актом налогового законодательства. Основания возникновения, изменения и прекращения, а также порядок и условия исполнения налогового обязательства могут регулироваться исключительно актами налогового законодательства. Налоговое обязательство возлагается на налогоплательщика с момента возникновения установленных налоговым законодательством обязательств, предусматривающих уплату налога (сбора). Оно является первоочередным по отношению к другим, имеющимся у налогоплательщика неналоговым обязательствам. Исполнением налогового обязательства признается уплата в установленный срок причитающихся сумм налога (сбора) и осуществляется непосредственно налогоплательщиком, если иное не установлено актами налогового законодательства. Односторонний отказ налогоплательщика или

¹³⁸ Там же.

иного обязанного лица от исполнения налогового обязательства либо одностороннее изменение порядка его исполнения налогоплательщиком или обязанным лицом, не предусмотренные налоговым законодательством, не допускаются¹³⁹.

Более взвешенной представляется позиция О.А. Березовой о том, что понятие налогового обязательства ни в коем случае не подменяет собой понятие обязанности по уплате налога. Обязательство и обязанность соотносятся как целое и его часть. Обязанность по уплате налога является одним из элементов налогового обязательства. Последнее рассматривается как урегулированное нормами права отношение (то есть как правоотношение), в силу которого на одну сторону возлагается обязанность своевременно уплатить налог, а другой стороне предоставлено право требовать исполнения этой обязанности¹⁴⁰.

Соответственно, позиция Г.В. Петровой предполагает обозначение термином «налоговое обязательство» обязанности налогоплательщика (плательщика сбора) по уплате налога (сбора).

Некоторое разграничение налогового обязательства (как обязанности) и налогового обязательственного правоотношения имеет место в работе Д.В. Винницкого. По мнению данного ученого, определение обязательства, содержащееся в статье 307 ГК РФ, лишь в общем концептуальном плане может быть отнесено и к налоговым обязательствам. Трансформируя определение, данное в ГК РФ, можно утверждать, что в силу налогового обязательства одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие по уплате денег, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности. Вместе с тем данного общего определения, построенного по модели определения гражданско-правового обязательства, недостаточно для точного выявления сущности налогового

¹³⁹ Петрова Г.В. Налоговое право. Учебник для вузов. – М.: Издательство НОРМА (Издательская группа НОРМА ИНФРА), 2000. – С. 55, 56.

¹⁴⁰ Березова О.А. Основания прекращения обязанности по уплате налога: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2003. – С. 15 – 17.

обязательства. Последнее обладает рядом дополнительных идентифицирующих признаков, которые нуждаются в раскрытии и включении в текст определения. С позиции финансового права налоговое обязательство – это правовая форма присвоения публично–территориальными образованиями налоговых доходов бюджетов. Если попытаться дать точное определение налогового обязательственного отношения, то можно прийти к выводу о том, что это урегулированная нормами налогового права правовая связь, в силу которой публично–территориальное образование (налоговый кредитор) правомочно требовать от субъекта частного права (налогового должника) денежного предоставления, а субъект частного права обязан осуществить это предоставление¹⁴¹.

Также зачастую в литературе можно встретить упоминание налоговых обязательств в смысле обязанности по уплате налога, но без адекватного определения и толкования соответствующего термина. Например, Е.В. Беляева отмечает, что «по крупной сделке, признанной впоследствии недействительной, организация – продавец объекта недвижимости зависила свои налоговые обязательства по НДС и налогу на прибыль за прошлые налоговые (отчетные) периоды. Следовательно, она вправе отразить корректировки по указанным налогам в текущем периоде»¹⁴². Представляется, что в данном случае имеет место излишне буквальное понимание налоговых обязательств как некой денежной суммы, которую налогоплательщик обязан внести в государственную казну при определенных в законе условиях.

Интересно то, что в гражданско-правовых исследованиях обязанность по уплате налога периодически рассматривается в рамках некоторого обязательства. При этом многие ведущие цивилисты, в том числе М.И. Брагинский и В.В. Витрянский, не усматривают в подобном использовании термина «обязательство» ничего предосудительного. Например,

¹⁴¹ Винницкий Д.В. Налоговое право: учебник для бакалавров. - М.: Юрайт, 2013. - С. 137.

¹⁴² Беляева Е.В. Крупная сделка признана недействительной: налоговые последствия // Российский налоговый курьер. - 2010. - № 3. - С. 21.

по мнению данных ученых, если на момент реорганизации имущество реорганизуемого юридического лица уже было обременено обязательствами перед бюджетом по уплате недоимок и финансовых санкций, эти обязательства наравне с обязательствами перед другими кредиторами должны быть включены в разделительный баланс или передаточный акт. Поэтому вновь созданное юридическое лицо, являющееся правопреемником реорганизованного юридического лица, обязано уплатить как эту недоимку по налогу, так и санкции, предусмотренные налоговым законодательством¹⁴³.

В.А. Белов также без каких-либо оговорок использует термин «налоговое обязательство» в своих работах. Например, в одном из своих трудов данный ученый пришел к выводу, что если налоговые органы с радостью и энтузиазмом принимают одну (лицевую) сторону медали – совершение налогоплательщиками действий, приводящих к образованию налоговой базы и иным результатам «в свою пользу», то им неизбежно придется (хотя бы и без радости, и без энтузиазма) принимать и ее оборотную сторону, то есть совершение налогоплательщиками действий, не являющихся основанием для возникновения налоговых обязательств и достижения иных, благоприятных для себя (и неприятных для государства) результатов¹⁴⁴. В то же время В.А. Белов признает, что термин «обязательство» используется не только гражданским, но и иными отраслями права и законодательства, в частности, налоговым и бюджетным; обозначается ли этим термином в иных (не цивилистических) отраслях права какое-то иное (специальное) понятие или же понятие обязательства является межотраслевым – этот вопрос принадлежит к числу самых спорных в юридической науке. Можно предположить, что для своего успешного разрешения вопрос должен быть поставлен несколько шире – о границах (пределах) межотраслевого использования отраслевых (в данном случае – цивилистических) категорий, в первую очередь, таких, как

¹⁴³ Брагинский М.И., Витрянский В.В. Договорное право. Общие положения (книга 1). - М.: Статут, 2001. Гл. VIII, § 6. – С. 371.

¹⁴⁴ Белов В.А. К вопросу о недобросовестности налогоплательщика: критический анализ правоприменительной практики. – М.: «Волтерс Клувер», 2006. - С. 55.

юридическое лицо, сделка, договор, обязательство, представительство и добросовестность¹⁴⁵.

Следует также отметить позицию С.А. Герасименко о том, что в определенном смысле налоговые обязательства носят ярко выраженный денежный характер. Так, у лица, признаваемого в силу закона налогоплательщиком и имеющего тот или иной объект, подлежащий в силу этого закона обложению соответствующим налогом, возникает обязательство уплатить строго определенную денежную сумму, именуемую налогом¹⁴⁶.

Известный советский исследователь С.Д. Цыпкин считал, что налоговые отношения могут существовать только при наличии соответствующего закона и только в форме правовых отношений. Основным содержанием налогового правоотношения является одностороннее обязательство плательщика внести в государственный бюджет определенную денежную сумму. Это обязательство подлежит своевременному и точному выполнению. Налоговое правоотношение имеет имущественный характер — выполнение налогового обязательства означает передачу в собственность государства определенных денежных средств¹⁴⁷. С правовой позиции налог означает, прежде всего, платеж в государственный бюджет, обязательство перед государством¹⁴⁸.

В то же время нельзя не отметить, что имеют место противоположные позиции - о недопустимости использования в налоговом праве термина «налоговое обязательство». Так, по мнению Н.А. Шевелевой, законодатель, не используя в НК РФ термин «налоговое обязательство», как это предполагалось в правительственном проекте НК РФ, подчеркнул публично-правовой характер

¹⁴⁵ Белов В. А. Денежные обязательства: учебное пособие. – М.: Эксмо, 2007. - С. 11.

¹⁴⁶ Витрянский В.В., Герасименко С.А. Налоговые органы, налогоплательщик и Гражданский кодекс. – М., 1995. - С. 3.

¹⁴⁷ Советское финансовое право: учебник для вузов / отв. ред. Е.А. Ровинский. М.: Госюриздат, 1961. - С. 173.

¹⁴⁸ Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы. - М.: Юридическая литература, 1973. - С. 49.

налогового отношения. Использование термина «налоговое обязательство» привело бы к ненужным реминисценциям из области гражданского права¹⁴⁹.

Другой пример – как полагает Т.Ю. Сащихина, «обязательство» как гражданско-правовая категория не способна отразить специфику налоговых отношений, являющихся публично–правовыми по своей сути. В связи с этим в исследовании указывается на необходимость разработки как понятия «налоговая обязанность», так и категории «налоговое правоотношение», что позволит рассматривать обязанность по уплате налога как элемент содержания налогового правоотношения, а категорию «обязательство» (как вид гражданского правоотношения) использовать в рамках гражданского права и только в том значении, которое ей придается в данной отрасли права¹⁵⁰.

Достаточно осторожно в одной из работ высказывается известный российский цивилист Е.А. Суханов: обязательства как гражданские правоотношения необходимо отличать от правоотношений, относящихся к другим правовым отраслям (главным образом, отрасли публичного права). Сказанное следует иметь в виду и при оценке встречающихся иногда предложений использовать категорию «обязательство» в управленческих, финансовых, внутрихозяйственных (внутрифирменных) и иных отношениях, находящихся за пределами предмета гражданского права. Все они связаны с попытками обосновать применение в данных областях в том или ином виде богатого и тщательно отработанного инструментария обязательственного права, созданного для нужд гражданского оборота, то есть для частноправовой сферы, а потому в той или иной мере игнорируют отраслевое различие правоотношений, особенности частноправового и публично-правового регулирования¹⁵¹.

¹⁴⁹ Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть: Учебник / Отв. ред. Н.А. Шевелева. - М.: Юристъ, 2001. - С. 171.

¹⁵⁰ Сащихина Т.Ю. Налоговая обязанность и ее исполнение: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2008. - С. 9.

¹⁵¹ Гражданское право в 4 т. Т. 3: Обязательственное право / Отв. ред. Е.А. Суханов. – М.: Волтерс Клувер, 2008. Гл. 35, § 1. – С. 432.

В другой работе Е.А. Суханов высказывается более жестко и отмечает, что, к сожалению, гражданско-правовые конструкции, в том числе традиционные конструкции обязательства, используются не всегда обоснованно. Так, появились «налоговые обязательства», «таможенные обязательства». Но институт обязательства рассчитан на частно–правовые отношения, в которых участвуют сторона-кредитор, правомочная требовать, и сторона-должник. Когда же речь идет об уплате налогов, очевидно, что здесь имеются в виду совершенно иные отношения; уплата налогов – это конституционная публично-правовая обязанность каждого гражданина и организации¹⁵².

Нельзя не отметить, что вполне удачные попытки применения в налоговом праве богатого инструментария обязательственного права, созданного в основном для нужд гражданского оборота (изложенного, в том числе, в трудах М.М. Агаркова, О.С. Иоффе, И.Б. Новицкого, Л.А. Лунца), осуществлены Е.В. Пороховым, который, в частности, изучает основание возникновения налогового обязательства, исполнение налогового обязательства (добровольное и принудительное), возможные варианты прекращения налогового обязательства (в том числе путем зачета, отступного, цессии, прощения долга, новации)¹⁵³.

Д.В. Винницкий выделяет в системе налогового права в качестве центрального элемента налоговое обязательственное право. Предметом налогового обязательственного права являются относительные организационно-имущественные отношения активного типа, обеспеченные имущественными санкциями, складывающиеся между публично-территориальными образованиями (фиском) и частными субъектами (организациями, физическими лицами), выступающими в качестве налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, банков,

¹⁵² Суханов Е.А. Осторожно: гражданско-правовые конструкции! // Законодательство. - 2003. - № 9. - С. 60-65.

¹⁵³ Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: учебное пособие. – Алматы: Жеті Жарғы, 2001.

осуществляющих перечисление сумм налогов и сборов (то есть фискальных должников). Кроме того, данный ученый полагает, что налоговое обязательство – не разновидность гражданско-правового обязательства, но особое правоотношение, построенное по типу (модели) этого обязательства. Налицо, таким образом, не расширение гражданско-правового понятия обязательства, а заимствование некоторых элементов разработанной в гражданском праве юридической конструкции обязательства налоговым правом. Д.В. Винницкий также не усматривает принципиальных различий между понятиями «налоговое обязательство» и «обязательство по уплате налогов» и обосновано полагает, что в юридической науке понятие «обязательство» чаще всего используется в двух основных значениях: 1) обязанность; 2) обязательственное правоотношение¹⁵⁴.

С другой стороны, М.В. Карасева признает, что традиционно в юриспруденции категория «обязательство» использовалась только в сфере гражданского права. Это обусловлено тем, что она имеет характеристики, которые в полной мере проявляются в ряде гражданско-правовых отношений. Однако с исторической точки зрения нет оснований для того, чтобы отказываться от возможности возникновения и развития правовой категории «налоговое обязательство»¹⁵⁵. В другой публикации М.В. Карасева пришла к выводу, что конструкцию налогового обязательства можно считать доктринальной частноправовой конструкцией, используемой в налоговом праве¹⁵⁶.

Исходя из позиции С.В. Запольского, категория обязательства неосновательно монополизирована цивилистикой. Историческим объяснением этого служит то, что в рамках цивилистической мысли гражданско-правовой теории и гражданского закона долгие века эксплуатировались многие сквозные

¹⁵⁴ Винницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права: дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.14. – Екатеринбург, 2003. - С. 254 – 275.

¹⁵⁵ Карасева М.В. Финансовое правоотношение: монография. – М.: Норма, 2001. - С. 271 – 273.

¹⁵⁶ Карасева М.В. Налоговое правоотношение: имущественная идентичность и проблема адаптации частноправовых конструкций // Закон. - 2010. - № 11. - С. 58.

правовые конструкции, применимые не только в цивилистике, но и в других отраслях права. Революционные изменения в правовой системе нашей страны неминуемо повлекли и повлекут дальнейшую рецепцию гражданско-правовых конструкций (но не метода) в других отраслях права и правоприменения. Речь, конечно, не идет о механическом воспроизведении средств гражданско-правового регулирования в несвойственных ему сферах; напротив, должны быть выработаны критерии, руководствуясь которыми именно универсальные сквозные правовые категории с максимальным учетом отраслевых особенностей и метода правового регулирования будут находить свое применение в других отраслях права. Категория обязательства – одна из таких сквозных правовых конструкций. Признание за налоговыми отношениями многих черт обязательства – лишь первый шаг, который приведет к дальнейшему изучению финансовых отношений, с тем чтобы нам удалось построить систему финансовых обязательств (включая отношения «сверху вниз») не только количественно, но и структурно сопоставимую с системой гражданских обязательств¹⁵⁷.

Ссылаясь на С.В. Запольского и М.В. Карасеву, О.А. Лозенков использует понятие «теория налогового обязательства», утверждая при этом, что «представляется вполне допустимым применение при регулировании обязательств по уплате налогов некоторых положений, характерных для гражданского права...»¹⁵⁸. Действительно, как отмечает Е.Е. Смолицкая, «налоговое право исторически формировалось намного позже гражданского – в эпоху перехода от средневековья к новому времени, что связано с обособлением военного дела, развитием промышленности и образования, которые требовали повышения расходов государства и, соответственно, развития системы налогов, как отмечают классики финансового права». При этом, как считает данный автор, «налоговое право могло заимствовать

¹⁵⁷ Запольский С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: монография. - М.: РАП, Эксмо, 2008. - С. 68, 69.

¹⁵⁸ Лозенков О.А. Исполнение обязанности по уплате налога несовершеннолетними // Финансовое право. - 2013. - № 7. - С. 29.

устоявшуюся терминологию и правовые средства гражданского права... Основные формы влияния гражданского права на налоговое выражаются в использовании налоговым правом гражданско-правовых терминов и институтов, сходных конструкций построения налогового правоотношения по модели гражданско-правового обязательственного отношения, а также в виде преемственности правового регулирования»¹⁵⁹.

Тот же подход прослеживается и в работе И.А. Цинделиани: любая отрасль права не может существовать как замкнутая система. Она развивается вместе с обществом и подвергается влиянию времени. Категория «обязательство» не может служить исключительной монополией гражданского права, а тем более не может полностью исключаться его использование вне рамок гражданского права. Следует признать, что правовая категория «обязательство» стала носить межотраслевой характер¹⁶⁰.

Сходной позиции придерживается С.Г. Пепеляев, который полагает, что налоговые отношения обязательственны. Суть обязательства состоит в уплате налога: «Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы» (статья 57 Конституции РФ). Понятие «обязательство» — традиционно понятие гражданско-правовое. Однако налоговые и гражданские отношения имеют экономическую общность. Налоговое право, как и гражданское, регулирует отношения, связанные с распределением благ. Поэтому налоговое законодательство заимствует цивилистический технико-юридический инструментарий. Это необходимо для создания четкой и стройной системы налогообложения, отвечающей потребностям современного общества. Так достигается строгое определение прав и обязанностей участников налоговых отношений¹⁶¹.

¹⁵⁹ Смолицкая Е.Е. Комплексный подход к проблеме взаимосвязи налогового и гражданского права // Финансовое право. - 2012. - № 12. - С. 33.

¹⁶⁰ Цинделиани И.А. Налоговое обязательство в системе налогового права России // Финансовое право. - 2005. - № 9. - С. 17-21.

¹⁶¹ Налоговое право: учебник / Под. ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Юрист, 2003. - С. 147.

«Монополизация» рассматриваемого понятия отмечена в работе Е.У. Латыповой. По мнению данного исследователя, цивилисты выступают в роли собственников термина «обязательство» на том основании, что обязательственное право возникло и сформировалось в рамках римского частного права. Однако термины «право», «правоотношение», «право и обязанность», «обязательство» не являются «прямыми заимствованиями» из гражданского права, и применяются в налоговом праве как общее достояние правовой науки, в их основе лежит общая теория права¹⁶².

Вообще говоря, с учетом выше приведенных позиций В.А. Белова и Е.А. Суханова относительно того, что гражданско–правовое обязательство следует рассматривать как правоотношение, идеи о возможности использования категории обязательства исключительно в области гражданского права являются не вполне обоснованными, поскольку они фактически представляют собой попытки монополизировать в гражданском праве категорию правоотношения.

Тем не менее, идеи о возможности применения в налоговом праве такой правовой конструкции, как «налоговое обязательство», обоснованные цивилистическими достижениями, не должны приводить к излишним заимствованиям из гражданского права. Так, по мнению И.С. Полищук (Бордюг), налоговое обязательство характеризуется наличием особого встречного удовлетворения как со стороны налогоплательщика, так и со стороны лица, уполномоченного требовать передачу налогового платежа. Природа налогового обязательства, в рамках которого исполняется обязанность по уплате налога, заключается в удовлетворении публичных интересов, что исключает безвозмездность налогового обязательства. Встречное удовлетворение со стороны публично–территориального образования состоит в оказании социально значимых услуг налогоплательщику, а также в ненаступлении для налогоплательщика неблагоприятных юридических

¹⁶² Латыпова Е.У. Указ. соч. - С. 63, 64.

последствий в виде ответственности за неисполнение законодательства о налогах и сборах¹⁶³.

Однако если И.С. Бордюг усматривает такую возмездность налогового обязательства, то в данном случае имеет место только то, что налог лично безвозмезден, но общественно возмезден¹⁶⁴, а оказание некоторых социально значимых услуг лично налогоплательщику является вероятностным. Приняв такую позицию, следует признать, что каких-либо безвозмездных обязанностей, исполняемых индивидом в отношении государства (общества), вообще не существует – все они будут опосредованно возмездны. С этой точки зрения вполне можно допустить и такую мысль: частный субъект, уплативший штрафы за правонарушение публично-правовому образованию, может полагать, что на некоторую часть уплаченной суммы ему будут оказаны социально значимые услуги. А в силу того, что большая сумма штрафов в бюджете означает и больший объем социальных услуг, любой частный субъект должен быть потенциально заинтересован в том, чтобы максимальное число правонарушений наказывались значительными штрафами, а не иными наказаниями, а также в том, чтобы государство штрафовало как можно большее число частных субъектов. Неразумность такого подхода и его несоответствие общим принципам штрафной ответственности, как представляется, очевидна.

Что же касается идеи И.С. Бордюг о том, что возмездность налогового обязательства заключается в ненаступлении для налогоплательщика неблагоприятных юридических последствий в виде ответственности за неисполнение законодательства о налогах и сборах, то эта позиция, как представляется, неизбежно приводит к выводу о том, что безвозмездных обязательств не существует вообще либо они есть только тогда, когда за неисполнение односторонней обязанности какая-либо ответственность не установлена.

¹⁶³ Бордюг И.С. Налоговое обязательство в российском праве: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – Омск, 2009. - С. 11.

¹⁶⁴ Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций. – М.: Эксмо, РАП, 2009. - С. 140.

При этом возмездность налогового обязательства обосновывается И.С. Полищук (Бордюг) в том числе и тем, что концепции возмездности и безвозмездности разработаны цивилистами¹⁶⁵. Таким образом, это пример излишних заимствований из гражданского права, никак не обоснованных в условиях публичной отрасли налогового права.

На основании изложенного использование термина «налоговое обязательство» вполне возможно, и иной подход не может быть обоснован только тем, что термин «обязательство» изначально является цивилистическим. Другой вопрос – в чем состоит ценность введения данного термина в налоговое право и как именно следует определять его.

В ряде современных работ имеют место попытки определить понятие налогового обязательства. Так, по мнению А.С. Григорьева, конструкция налогового обязательства представляется в виде публично-правового, срочного, периодически возникающего, обусловленного законом, относительного, имеющего имущественный характер правоотношения, в силу которого налоговый должник, на чьей стороне субъекты частного права – организации и физические лица, обязан совершить в пользу налогового кредитора действия по уплате сумм обязательных установленных законом платежей (налогов), а налоговый кредитор, на чьей стороне субъекты публичного права – публично-территориальные образования, имеет право требовать от налогового должника исполнения его обязанности¹⁶⁶.

Данное определение А.С. Григорьева предполагает, что содержанием налогового обязательства (правоотношения) является уплата налога налогоплательщиком (который обозначается как налоговый должник) в пользу публично-правового образования (обозначаемого, соответственно, как налоговый кредитор). Прочие обязанности налогоплательщика (по ведению

¹⁶⁵ Бордюг И.С. Налоговое обязательство в российском праве: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – Омск, 2009. - С. 17.

¹⁶⁶ Григорьев А.С. Конструкция налогового обязательственного правоотношения и проблемы устранения международного двойного налогообложения // Российский юридический журнал. - 2011. - № 5. - С. 150-151.

учета, представлению деклараций и отчетности, по хранению документов и т.д.) в объем налогового обязательства не входят.

И.А. Цинделиани придерживается сходной позиции: налоговое обязательство состоит из обязанности налогоплательщика уплатить определенный налог, вид которого, сумма, порядок исчисления, порядок и сроки уплаты установлены законом¹⁶⁷.

Аналогичный подход можно видеть и в работе А.И. Худякова: в силу налогового обязательства одно лицо, являющееся налогоплательщиком, обязано уплатить налог в размере, сроки и в порядке, предусмотренные актами налогового законодательства, а другое лицо – государство вправе требовать от налогоплательщика исполнения этой обязанности, привлекая в случае необходимости неисправного должника к установленной юридической ответственности¹⁶⁸.

В принципе, такие определения соответствуют постановлению КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П: по смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации налоговое обязательство состоит в обязанности налогоплательщика уплатить определенный налог, установленный законом.

Более широких взглядов придерживается А.В. Красюков, рассматривающий налоговое обязательство через процедуры перечисления денежных средств в бюджет. Данный ученый полагает, что не следует отождествлять обязанность налогоплательщика по уплате налога и налоговое обязательство. Обязанность налогоплательщика по уплате налога является хоть и центральной, но не единственной обязанностью, составляющей юридическое содержание налогового обязательства. Тем самым ее исполнение не тождественно исполнению налогового обязательства в целом.

Конституционный суд РФ также полагает, что налоговое обязательство не заканчивается с уплатой налога налогоплательщиком. «Конституционное

¹⁶⁷ Цинделиани И.А. Указ. соч.

¹⁶⁸ Худяков А.И. Избранные труды по финансовому праву. - М.: Юридический центр Пресс, 2010. - С. 459.

обязательство по уплате законно установленных налогов и сборов может считаться исполненным в тот момент, когда денежные средства налогоплательщиков поступают на бюджетные счета. В процессе исполнения этого обязательства принимают участие, кроме налогоплательщика, кредитные учреждения, государственные органы»¹⁶⁹.

В данном случае А.В. Красюков, ссылаясь на постановление КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П, как представляется, не анализирует тот аспект, с чьей именно точки зрения обязательство по уплате законно установленных налогов и сборов может считаться исполненным в тот момент, когда денежные средства налогоплательщиков поступают на бюджетные счета. Очевидно, что это точка зрения получателя средств – публично-правового образования. Непосредственно в том же судебном акте КС РФ фактически указана точка зрения налогоплательщика как лица, обязанного уплатить налог: конституционная обязанность каждого налогоплательщика по уплате налогов должна считаться исполненной в тот момент, когда изъятие части его имущества, предназначенной для уплаты в бюджет в качестве налога, фактически произошло. Такое изъятие происходит в момент списания банком с расчетного счета налогоплательщика соответствующих средств в уплату налога. После списания с расчетного счета имущество налогоплательщика уже изъято, т.е. налог уплачен. Поэтому положение об уплате налога, содержащееся в статье 57 Конституции РФ, должно пониматься как фактическое изъятие налога у налогоплательщиков.

Авторское определение налогового обязательства, предлагаемое А.В. Красюковым, следующее: урегулированное нормами налогового права общественное отношение распределительного характера, в силу которого государство (муниципальное образование) имеет имущественное притязание к

¹⁶⁹ Бюджетное и налоговое правовое регулирование: единство и дифференциация: монография / под ред. М.В. Карасевой. - М.: КНОРУС, 2012. - С. 125.

другой стороне, обязанной его удовлетворить, как правило, путем собственных активных действий в порядке и сроки, установленные законом¹⁷⁰.

Подход А.В. Красюкова демонстрирует тот факт, что налоговые обязательства, если рассматривать их как правоотношения с участием некоторого обязанного лица и публично-правового образования, не всегда предполагают в качестве данного обязанного лица только налогоплательщика: им может быть и банк, и налоговый агент, и орган почтовой связи. Такие налоговые обязательства возникнут, если обязанность по уплате налога в силу презумпций статьи 45 НК РФ для налогоплательщика будет считаться исполненной. Во всяком случае, А.В. Красюков прав в том плане, что банковские услуги на стадии исполнения налогового обязательства являются обязательными, поскольку средства государственного бюджета существуют исключительно в безналичной форме¹⁷¹. В процедурах перечисления суммы налога в бюджет действительно практически всегда меняется обязанное лицо (в простейшем случае налогоплательщик «уходит» из налогового обязательства, но лицом, обязанным перечислить ту же сумму налога на бюджетный счет, становится банк).

Нельзя не учесть, что Д.В. Винницкий, исследуя ряд актов КС РФ, пришел к следующему выводу: данный Суд выделяет две самостоятельные конструкции: «налоговое обязательство» и «конституционное обязательство по уплате налогов». Налоговое обязательство – это соответствующая обязанность налогоплательщика, а конституционное обязательство по уплате налогов охватывает налоговое обязательство налогоплательщика, обязанности банков и иных субъектов, обеспечивающих поступление сумм налога в бюджет. В итоге мы имеем весьма сложную юридическую конструкцию, с трудом вписывающуюся в традиционный понятийный аппарат любой отраслевой юридической науки¹⁷². Подобной позиции также придерживается, например,

¹⁷⁰ Там же. – С. 129.

¹⁷¹ Там же. – С. 77.

¹⁷² Винницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права: дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.14. – Екатеринбург, 2003. - С. 266.

И.С. Полищук (Бордюг), по мнению которой налоговые отношения имеют обязательственную природу, а также регулируются технико–юридическими приемами и способами обязательственного характера (перемена лиц в обязательстве, множественность лиц в обязательстве, способы обеспечения исполнения налогового обязательства – пени, залог, поручительство, банковская гарантия, зачет как способ исполнения обязательств, исполнение обязательства надлежащим должником, надлежащему кредитору, исполнение обязательства третьим лицом в рамках процедуры банкротства и другие)¹⁷³.

Пример не менее широкого подхода приведен в другом исследовании И.С. Полищук (Бордюг). По мнению данного автора, обязанность по уплате налога, на которой построен НК РФ, касается только одной стороны налогового правоотношения – налогового должника. Государство, используя термин «налоговая обязанность», регулирует налоговые обязательственные отношения односторонне, определяя только обязанности налогоплательщика и иных лиц, оставляя, однако, в правовом вакууме другую сторону – само государство¹⁷⁴.

Указанный автор предлагает следующее определение: налоговое обязательство – урегулированные нормами налогового права общественные отношения, в силу которых налогоплательщик обязан уплатить налог, а публичный субъект вправе требовать от налогоплательщика исполнения своих обязанностей.

В налоговом праве существуют следующие виды налоговых обязательств:

– основное, в рамках которого публично-территориальное образование реализует свое право требования на получение в установленный законодательством срок суммы налога;

– обеспечительное, которое делится на охранительное налоговое обязательство, в рамках которого уплачиваются пени, проценты за несвоевременный возврат излишне полученных публично-территориальным

¹⁷³ Бордюг И.С. Налоговое обязательство в российском праве: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – Омск, 2009. - С. 10, 11.

¹⁷⁴ Полищук И. Понятие и признаки налогового обязательства // Современное право. - 2007.- № 7. - С. 13-19.

образованием сумм налогов, сборов, пеней, штрафов (производно от основного налогового обязательства), и договорное обязательство, вытекающее из заключения договоров залога или поручительства для обеспечения основного налогового обязательства и обязательства по уплате пеней;

– налоговое, возникающее в связи с излишним получением публично-территориальным образованием сумм налогов, сборов, пеней, штрафов¹⁷⁵.

При анализе приведенной позиции И.С. Полищук (Бордюг) изначально следует отметить, что в действительности государство не использует термин «налоговая обязанность» для регулирования налоговых отношений нормативными правовыми актами, поскольку, как уже было показано, термины «налоговая обязанность», «налоговые обязанности» в законах СССР (РСФСР) и Российской Федерации, в том числе в НК РФ, не применялись и не применяются. Данный термин является в большей степени научным, чем нормативным.

Что же касается выводов И.С. Полищук (Бордюг) о разновидностях налоговых обязательств, то они не соответствуют данному ей же определению налогового обязательства, предполагающему только обязанность налогоплательщика уплатить налог и корреспондирующее право публичного субъекта требовать от налогоплательщика исполнения своих обязанностей (то есть только уплаты налога).

Тем не менее позиция И.С. Полищук (Бордюг) свидетельствует о том, что в научной литературе под налоговыми обязательствами могут пониматься любые правоотношения, возникающие между налогоплательщиком и публично-правовым образованием, урегулированные НК РФ. В объем налоговых обязательств И.С. Полищук (Бордюг) включает даже обязательства по возврату излишне уплаченных налогов (пеней, штрафов), которые в принципе не предусматривают никаких обязанностей частного лица. Управомоченный частный субъект может, например, требовать возврата

¹⁷⁵ Там же. - С. 13-19.

(пункт 6 статьи 78, пункт 3 статьи 79 НК РФ) с возникновением корреспондирующей обязанности налогового органа либо не предпринимать никаких действий.

Сходной позиции придерживается и В.М. Чибинев: налоговое обязательство, будучи выражением материального налогового отношения, связано с широким набором обязанностей налогоплательщика. Кроме того, в налоговом обязательстве не только налогоплательщик выступает должником перед государством, но и государство в определенных моментах выступает (точнее – должно выступать) должником налогоплательщика¹⁷⁶. В работе Д.В. Винницкого также выделяются возвратно-зачетные налоговые обязательства (статьи 78 – 79 НК РФ), особенностью которых является то, что в рамках этих отношений публично-территориальное образование может выступать на стороне должника, а налогоплательщик, налоговый агент – на стороне кредитора¹⁷⁷.

Более взвешенным, как представляется, является определение, предложенное Е.В. Пороховым: отношение, содержанием которого являются, с одной стороны, обязанность налогоплательщика совершить все необходимые, активные действия, направленные в конечном итоге на уплату в пользу государства налога, и, с другой стороны, право государства требовать уплаты в свою пользу налога по сути дела и есть обязательство по уплате налогов – налоговое обязательство¹⁷⁸.

Кроме того, Е.В. Порохов полагает, что государство всегда является управомоченной стороной налогового обязательства, поскольку ему принадлежит право на получение от субъектов налога причитающихся от налогов денежных средств. Никто кроме государства не имеет права устанавливать и взимать налоги. Уполномоченными органами государства выступают, как правило, органы налоговой службы, которые представляют

¹⁷⁶ Чибинев В.М. Указ. соч. - С. 33.

¹⁷⁷ Винницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права: дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.14. – Екатеринбург, 2003. - С. 273.

¹⁷⁸ Порохов Е.В. Указ. соч. - С. 82.

государство в отношениях с субъектами налогов по поводу уплаты причитающегося ему налогов.

Обязанной стороной налогового обязательства выступает субъект налога – лицо, на которое в рамках налогового обязательства возлагается юридическая обязанность по определению и указанию объекта налогообложения, исчислению суммы налога и уплате исчисленной суммы налога за счет собственных средств в пользу государства¹⁷⁹.

В налоговом обязательстве необходимым поведением являются самостоятельно совершаемые субъектом налога или иным обязанным лицом положительные действия по определению у себя объекта налогообложения, объявлению о его существовании государству, исчислению на его основе суммы причитающегося государству налога и его уплате в соответствии с установленными налоговым законом условиями. Обязанное в рамках налогового обязательства лицо должно: делать это определенным способом, в определенной форме и в установленные сроки. Все эти условия, которые должны содержаться в любом законе о налогах, определяют строгие рамки должного поведения обязанного субъекта¹⁸⁰.

В то же время, поскольку Е.В. Порохов говорит об обязанности по указанию объекта налогообложения, он, по всей видимости, имеет ввиду обязанность по представлению в налоговый орган налоговой декларации либо расчета авансового платежа (статья 80 НК РФ). При этом в пункте 13 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации» обязанности по уплате налога и по представлению налоговой декларации признаны независимыми¹⁸¹. Поэтому определение

¹⁷⁹ Там же. - С. 87.

¹⁸⁰ Там же. - С. 94.

¹⁸¹ Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений

Е.В. Порохова также не исключает того, что в рамках налогового обязательства как правоотношения частным субъектом должны исполняться различные обязанности – как собственно обязанность по уплате налога, так и связанные с ней обязанности, в том числе по декларированию, ведению учета, хранению документов. Во всяком случае, НК РФ предусматривает различные санкции за неисполнение указанных обязанностей (статьи 122, 119, 120, 126).

В результате исследования, проведенного в данном параграфе, можно сделать следующие выводы:

1. В некоторых научных работах (в том числе по гражданскому праву) высказываются мнения о недопустимости использования в налоговом праве термина «налоговое обязательство». Можно заключить, что с такой точки зрения категория обязательства в определенной степени «монополизирована» цивилистикой. Однако с учетом возможности рассмотрения гражданско–правового обязательства как правоотношения идеи о возможности использования категории обязательства исключительно в области гражданского права являются не вполне обоснованными, поскольку они фактически представляют собой попытки монополизировать категорию правоотношения в гражданском праве.

2. Налоговое обязательство в научных работах, как правило, определяется как правоотношение, возникающее между налогоплательщиком (иным частным субъектом) и публично-правовым образованием в лице уполномоченных органов. Содержание налогового обязательства различается в зависимости от позиции исследователей. В предельном случае налоговое обязательство включает только обязанность налогоплательщика по уплате налога, но не исключаются и более широкие подходы (с дополнением обязанностей по представлению налоговых деклараций, ведению учета, хранению документов и т.д.). Возможны и такие мнения, в рамках которых к налоговым обязательствам относятся и правоотношения по возврату излишне уплаченного (взысканного)

части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2003. № 5.

налога (пени, санкций), в рамках которых налогоплательщик имеет права, а публично-правовое образование – обязанности. С этой точки зрения в качестве налоговых обязательств можно рассматривать и правоотношения по возмещению из бюджета косвенных налогов.

3. В ряде научных работ налоговые обязательства, если рассматривать их, как правоотношения с участием некоторого обязанного лица и публично-правового образования по поводу перечисления налога в бюджет, не всегда предполагают в качестве данного обязанного лица только налогоплательщика: им может быть и банк, и налоговый агент, и орган почтовой связи. Такие налоговые обязательства возникнут, если обязанность по уплате налога в силу презумпций статьи 45 НК РФ для налогоплательщика будет считаться исполненной.

ГЛАВА 2. Соотношение понятий налоговых обязанностей и налоговых обязательств

§ 1. Особенности применения термина «налоговое обязательство»

Сам по себе факт применения некоторых терминов в нормативных и в судебных актах, а также в юридической литературе еще не может означать, что их применение оправданно. В этом плане справедливо мнение В.М. Баранова о том, что сам по себе факт закрепления термина нормативно не делает выражаемое им явление юридическим¹⁸². Как обоснованно полагает Д.В. Винницкий, в основе терминологии, применяемой законодателем при подготовке налогово-правовых нормативных актов, должна лежать система научно обоснованных категорий. Лишь такой подход способен обеспечить внутреннюю согласованность налогово-правовых норм в рамках существующей области права, что является непременным условием его (права) эффективной реализации¹⁸³.

С.Н. Егоров полагает, что под понятием следует понимать любой мыслимый абстрактный объект, отграниченный от любого другого своими существенными признаками. Совокупность признаков понятия составляет его содержание, которое отражается в его определении. Термин – это слово или словосочетание, призванное лингвистически обозначить понятие и его соотношение с другими понятиями в пределах специфической сферы. Иными словами термин – это имя понятия¹⁸⁴.

¹⁸² Теория государства и права. Учебник / Под ред. В.К. Бабаева. – М.: Юрист, 2001. – С. 505.

¹⁸³ Винницкий Д.В. Налоги и сборы. Понятие. Юридические признаки. Генезис. – М.: ИНФРА-М, 2002. – С. 1.

¹⁸⁴ Егоров С.Н. Аксиоматические основы теории права. – СПб.: Лексикон, 2001. – С. 13.

В свою очередь, А.С. Автономов заключил, что система категорий является фундаментом любой науки. Рассмотрение каждой отдельно взятой категории изначально предполагает определение ее места среди других, с которыми она находится в теснейшей взаимосвязи, то есть системность выступает одной из важнейших черт категорий¹⁸⁵.

По мнению А.В. Васильева, логическим выражением знания о предмете служат те понятия и категории, которыми оперирует теория государства и права. Однако эти понятия и категории, взятые в отдельности, не составляют еще ни теории, ни науки, ибо в этом случае они не обладают достаточной доказательственной силой и не могут выразить конкретной истины. Объективная конкретная истина достигается тогда, когда они представлены в определенной системе: взаимосвязаны и составляют научную теорию. Не любая связь понятий, категорий и суждений образует теорию. Научная теория имеет место в том случае, если подытоженные ею знания развернуты в понятийной форме и через систему абстрактных категорий дают конкретное представление о сущности изучаемого явления, о закономерностях его развития и формах проявления¹⁸⁶.

Правовые научные понятия – это содержательные, предметные образы, которые воспроизводят в мышлении (идеально) объективную суть реальных процессов правовой действительности и отношений, существующих в ней, и выражают специфически правовую качественную определенность данных процессов и явлений. В логическом аппарате любой науки главную теоретическую нагрузку несут ее основные, фундаментальные понятия – категории. Их строй определяет систему знаний в данной области науки¹⁸⁷.

Таким образом, применение терминов «налоговые обязанности», «налоговые обязательства» в правовой науке и практике оправдано в том

¹⁸⁵ Автономов А.С. Системность категорий конституционного права: автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.02. – М., 1999. – С. 3-5.

¹⁸⁶ Васильев А.В. Правовые категории. Методологические аспекты разработки системы категорий теории права. – М.: Юридическая литература, 1976. – С. 37.

¹⁸⁷ Там же. – С. 57.

случае, если при их однозначном и адекватном определении они не дублируют уже имеющиеся и единообразно воспринимаемые термины налогового права, а также могут быть использованы как элемент системы знаний в области налогового права.

Однако следует согласиться с Т.Ю. Сацихиной, полагающей, что отсутствует единообразие в толковании и применении категорий «обязанность» и «обязательство» в налоговых отношениях, в том числе ввиду недостаточной глубинной и комплексной разработки данной проблематики¹⁸⁸.

Необходимость использования термина «налоговое обязательство» подробно обосновывается в работе А.И. Худякова. По мнению данного ученого, понятие «налоговое обязательство» в полной мере соответствует сущности налогообложения. Выражая собой налоговое отношение, субъектами которого выступают государство и конкретный налогоплательщик, оно вводит государство в определенное правовое поле. В настоящее время, когда уплата налога определена через категории «долг» и «обязанность», причем, что характерно, даже не обозначено, перед кем существуют эти «долг» и «обязанность». Это позволяет обезличить государство, превращая его в некое всеильное и могущественное божество, стоящее вне права и над ним, которое может все, но не отвечает ни за что. Характерно, что если задаться вопросом, а на каком, собственно, основании государство устанавливает налог и имеет ли оно вообще право это делать, то на этот вопрос мы не найдем ответа ни в одном правовом акте, включая Конституцию, фразу «государство имеет право на налоги» мы не встретим нигде. Полагается, что это право нечто само собой разумеющееся, находящееся, подобно религиозному догмату, вне обсуждения и не требующее никакого правового обеспечения. Таким образом, введение института обязательства в сферу налогообложения является не только решением юридико-технической задачи – создание механизма, соответствующего как правовой, так и экономической сути налоговых

¹⁸⁸ Сацихина Т.Ю. Налоговая обязанность и ее исполнение: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2008. - С. 63.

отношений, но и решает в определенной степени и политическую задачу: введение государства в правовое поле, превращение его в субъекта права. Отношение государственной вседозволенности и всевластия меняется на цивилизованное налоговое правоотношение¹⁸⁹.

Данный подход во многом созвучен позиции С.В. Запольского: в налоговом праве фигура получателя налогов отсутствует, а вместо нее используется безличное образование, именуемое «бюджет»: это представляет собой последствия игнорирования двусторонности финансовых правоотношений и забвения роли управомоченной стороны¹⁹⁰. Этатическая концепция финансов исходила из объективности этих отношений с целью подчеркивания непричастности государства к формированию его собственных финансовых целей и приоритетов, хотя практика всегда исходила из обратного¹⁹¹.

То, что государство действительно может пытаться создать впечатление о своей непричастности к установлению и взиманию налогов, просматривается, например, в немецком нормативном определении, данном в положении о налогах и обязательных платежах ФРГ от 16 марта 1976 г. (Abgabenordnung): налоги – это денежные выплаты, не являющиеся встречной платой за какую-либо особую услугу, которыми общество в лице соответствующего публично-правового образования в целях получения доходов облагает всех лиц, в связи с деятельностью которых возникает факт, с которым закон связывает налоговое обязательство. Получение дохода может быть побочной целью¹⁹². В данном нормативном определении налогами облагает общество, а государство действует от имени общества и к налогообложению прямого отношения не имеет.

¹⁸⁹ Худяков А.И. Указ. соч. - С. 461, 462.

¹⁹⁰ Запольский С.В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: монография. - М.: РАП, Эксмо, 2008. - С. 81.

¹⁹¹ Запольский С.В. Теория финансового права: научные очерки. - М.: РАП, 2010. - С. 60.

¹⁹² Налоги от А до Я. – Изд. Федерального министерства финансов ФРГ, 2001. - С. 5.

С этой точки зрения пример еще большего «отдаления» государства от налогообложения - раздел II Бюджетного послания Президента РФ Федеральному Собранию от 25 мая 2009 г. «О бюджетной политике в 2010 – 2012 годах»¹⁹³. В соответствии с данным разделом бизнес должен проявить высокую степень ответственности при выполнении обязанности по уплате налогов. Надо четко понимать – умышленное уклонение от уплаты налогов есть не что иное, как лишение общества особенно необходимых в современных условиях ресурсов. Поэтому подобные действия должны жестко пресекаться.

Соответственно, в рассматриваемом бюджетном послании уплата налогов увязана с потребностями в ресурсах общества. Государство как бы и не несет прямых потерь от неуплаты налогов, а всего лишь стремится обеспечить ими общество (и, по всей видимости, вводит их только для этого).

Рассуждения о сторонах налогового обязательства также ведет А.С. Баринов: «Обязательство всегда имеет своих участников. Ясно, что одним из участников налогового обязательства выступает налогоплательщик. Возникает вопрос, кто же является вторым участником обязательства? Вторым участником налогового обязательства выступает государство как субъект, устанавливающий налог и являющийся получателем суммы налогового платежа.

Именно это и является причиной того, что налоговое законодательство всячески избегает организации налогообложения через категорию налогового обязательства. Определяя всю конструкцию налогообложения через понятие «обязанность», не обозначая даже, перед кем эта обязанность существует, государство, во-первых, как бы устраняется от ответственности за плохо организованную и грабительскую по своей сущности налоговую систему, маскируя свою истинную роль в налогообложении. Во-вторых, это позволяет обезличить государство, превращая его в некое всеильное и могущественное

¹⁹³ Бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию от 25 мая 2009 г. «О бюджетной политике в 2010 – 2012 годах» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

божество, стоящее вне права и над ним, которое может все, но не отвечает ни за что. Характерно, что если задаться вопросом, а на каком, собственно, основании государство устанавливает налоги и имеет ли оно вообще право это делать, то на этот вопрос мы не найдем ответа ни в одном правовом акте, включая Конституцию...

Таким образом, для идеологического и политического оправдания всевластия государства в сфере налогообложения ему выгодней использовать категорию «налоговая обязанность», которая касалась лишь одной стороны налогового отношения – налогоплательщика. Другая сторона – государство – находится как бы в правовом вакууме, обладая неопределенным (и поэтому неограниченным) набором прав и не неся никаких обязанностей»¹⁹⁴.

Также на необходимость к применению термина «налоговое обязательство» указывает И.С. Полицук (Бордюг). По ее мнению, «анализ некоторых видов налоговых правоотношений, опосредующих движение налоговых платежей, позволяет сделать вывод о том, что данные отношения по своей природе являются обязательственными, возникающими в имущественной сфере в ходе воспроизводственного оборота при перераспределении материальных благ. Следовательно, правовое регулирование данных отношений должно производиться исходя из их обязательственной природы. Пренебрежение этим со стороны законодателя приводит к снижению эффективности правового регулирования налоговых отношений, а, следовательно, к низкому уровню реализации данных правоотношений, в связи с чем представляется важным обосновать возможность и необходимость использования категории обязательства для регулирования налоговых отношений»¹⁹⁵.

¹⁹⁴ Баринов А.С. Вопросы применения принципов налогового права при исполнении обязанности по уплате налогов и сборов в Российской Федерации: дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.14. – СПб., 2007. - С. 47-48.

¹⁹⁵ Бордюг И.С. Налоговое обязательство в российском праве: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – Омск, 2009. - С. 4.

М.В. Карасева использует термин «налоговые обязательства» при исследовании правового регулирования перехода прав и обязанностей налогоплательщика к другим лицам. По ее мнению «решение вопроса о критериях и порядке распределения налоговых обязательств между правопреемниками может быть оставлено акционерами (участниками) реорганизованного лица, принимающими решение о реорганизации. На этот случай в Налоговом кодексе РФ необходимо установить, что при реорганизации в форме разделения размер налоговых обязательств каждого правопреемника в исполнении обязанностей реорганизованного юридического лица по уплате налогов определяется на основании учредительного баланса»¹⁹⁶. Соответственно, позиция М.В. Карасевой относительно содержания налогового обязательства в большей степени предполагает уравнивание налогового обязательства и обязанности по уплате налога.

Кроме того, в подавляющем большинстве учебных пособий по налоговому праву (налогообложению) при рассмотрении элементов налога учитывается фигура обязанного лица – налогоплательщика, но практически никогда в качестве элемента не рассматривается фигура получателя суммы налога – публично-правового образования. В качестве редкого исключения можно назвать работу И.А. Майбурова¹⁹⁷, в которой получатель налога рассматривается как факультативный элемент, характеризующий субъекта, которому предназначается сумма налога. Такой же позиции придерживается и Д.В. Тютин, полагающий, что получатель суммы налога (соответствующее публично-правовое образование) как и налогоплательщик является элементом юридического состава налога¹⁹⁸. Не вполне определенную позицию занимает И.И. Кучеров, по мнению которого налогооблагающий субъект как публичное территориальное образование, в пользу которого уплачиваются обязательные

¹⁹⁶ Карасева Р.В. Правовое регулирование перехода прав и обязанностей налогоплательщика к другим лицам: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2008. – С. 34.

¹⁹⁷ Майбуров И.А. Теория и история налогообложения. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – С. 296.

¹⁹⁸ Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций. – М.: Эксмо, РАП, 2009. – С. 152, 186.

налоговые платежи, безусловно, относится к элементам налогообложения, однако элементом налогов не является¹⁹⁹.

Кроме того, непосредственно в статье 17 НК РФ указание налогоплательщика при установлении налога и описании его элементов признается обязательным, а фигура соответствующего публично-правового образования никак не обозначается. Некоторые «намёки» на управомоченную сторону сделаны в пункте 1 статьи 8 НК РФ, в нормативном определении налога, в ряде иных положений НК РФ (в том числе пункт 1 статьи 24, пункт 1 статьи 30, подпункт 1 пункта 3 статьи 45), в которых постулируется, что налоги поступают в бюджетную систему. При этом в силу статьи 6 БК РФ:

– бюджет – форма образования и расходования денежных средств, предназначенных для финансового обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления;

– бюджетная система Российской Федерации – основанная на экономических отношениях и государственном устройстве Российской Федерации, регулируемая законодательством Российской Федерации совокупность федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, местных бюджетов и бюджетов государственных внебюджетных фондов.

При этом на основании пункта 3 статьи 13 Федерального закона от 16 июля 1999 г. № 165-ФЗ «Об основах обязательного социального страхования» средства бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации находятся в федеральной собственности²⁰⁰.

Другой пример, косвенно подтверждающий роль публично-правового образования как стороны правоотношения по уплате налога - пункты 1 – 3 статьи 63 НК РФ: решение вопроса об изменении срока уплаты налога в части, поступающей в региональный (местный) бюджет возможно только при

¹⁹⁹ Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты): монография. – М.: ЗАО «ЮрИнфоР®», 2009. – С. 231.

²⁰⁰ Федеральный закон от 16 июля 1999 г. № 165-ФЗ «Об основах обязательного социального страхования» // Собрание законодательства РФ. 1999. № 29. Ст. 3686.

согласовании с финансовыми органами соответствующих субъектов Российской Федерации (муниципальных образований).

Но в НК РФ (как и в иных нормативных актах РФ) действительно отсутствует очевидное положение типа «налогоплательщик обязан уплачивать налоги публично–правовому образованию». Все сводится к тому, что он их просто обязан уплачивать (статья 57 Конституции РФ). Кроме того статья 9 НК РФ, в которой перечисляются участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, как ни удивительно, публично–правовые образования в данном качестве не рассматривает. Не исключено, что в этом, в частности, проявляется попытка «дистанцирования» государства (муниципального образования) от деятельности по установлению, введению и взиманию налогов путем исключения из законодательства «неудобных» терминов и всяческой «маскировки» нормативных определений.

Более того, законодатель в статье 8 НК РФ указывает, что налоги «взимаются», а не «уплачиваются». По всей видимости, это еще один элемент дистанцирования законодателя от налогообложения – если бы налоги уплачивались, то можно было бы поинтересоваться, кому именно и за что. А если налоги взимаются, то задать подобный вопрос уже существенно сложнее.

Нельзя не отметить, что право государства на установление налогов, как правило, не указывается в конституциях иных стран мира (в лучшем случае, в них содержится обязанность граждан по уплате налогов либо упоминание о праве парламента на их установление)²⁰¹. Редким исключением является Конституция Испании, в соответствии с пунктом 1 статьи 133 которой изначальное право устанавливать налоги принадлежит исключительно государству и осуществляется посредством издания закона.

С этой точки зрения, необходимость использования термина «налоговое обязательство» как правоотношения обосновывается идеей о том, что фигура публично-правового образования как субъекта, устанавливающего (вводящего)

²⁰¹ Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М. Основы налогообложения. – СПб.: Издательство «Европейский дом», 2002. - С. 230.

и взимающего налоги, сознательно «маскируется» законодателем с целью создания впечатления среднестатистического члена общества о минимальной причастности государства (муниципального образования) к данной деятельности. Таким образом, с этой позиции введение термина «налоговое обязательство» позволит однозначно указать на публично-правовое образование как на сторону правоотношения (по меньшей мере, по уплате налога), противостоящую налогоплательщику и имеющего субъективное право на получение суммы налога.

Однако то, что налогоплательщик, обязанный уплачивать налог, находится в соответствующем правоотношении с публично-правовым образованием, даже не ставится под сомнение в научной (учебной) литературе. Во всяком случае, обнаружить какую-либо работу с подобным утверждением не удалось. Поэтому необходимость использования термина «налоговое обязательство», обоснованная таким способом, приводит, как отметил в приведенной работе А.И. Худяков, к решению скорее политической, чем правовой задачи. Маловероятно, что впечатление о непричастности публично-правового образования к рассматриваемой деятельности может создаться у профессионального юриста.

Даже с той точки зрения, что налоговые обязательства следует рассматривать как правоотношения с участием публично-правового образования и некоторого обязанного лица (налогоплательщика, банка, налогового агента, органа почтовой связи), в распоряжении которого находится подлежащая перечислению в бюджет сумма налога, сама по себе конструкция такого правоотношения всегда предполагает наличие публично-правового образования.

Как правило, в судебных актах учитывается роль публично-правового образования как стороны правоотношения по уплате налога, но со временем четких правовых позиций становится все меньше. Так, в пункте 42 постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской

Федерации»²⁰² (утратил силу) было разъяснено, что при применении статьи 122 НК РФ судам необходимо иметь в виду, что «неуплата или неполная уплата сумм налога» означает возникновение у налогоплательщика задолженности перед соответствующим бюджетом (внебюджетным фондом) по уплате конкретного налога в результате совершения указанных в данной статье деяний (действий или бездействия).

При этом в силу пункта 1 статьи 122 НК РФ неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налогового правонарушения, предусмотренного статьей 129.3 НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора).

Таким образом, наказуемым по пункту 1 статьи 122 НК РФ деянием является бездействие налогоплательщика (неуплата налога, являющаяся результатом предшествующих неправомерных действий или бездействия) вследствие которого возникла задолженность перед соответствующим бюджетом (внебюджетным фондом). Следовательно, корректное применение штрафа по данной статье НК РФ возможно только с предварительным разрешением вопроса о том, в какой именно бюджет (внебюджетный фонд) подлежит зачислению налог.

В определении КС РФ от 16 января 2009 г. № 146-О-О Суд рассматривал ситуацию, в которой налогоплательщик ошибочно уплачивал налог по упрощенной системе налогообложения (УСН) при том, что он обязан был применять ЕНВД. Поскольку указанные налоги поступают в разные бюджеты, КС РФ пришел к выводу, что при ошибочном применении УСН вместо уплаты ЕНВД бюджетной системе наносится ущерб, что делает необходимым

²⁰² Постановление Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2001. № 7.

взыскание налоговых санкций за неуплату ЕНВД и за непредставление деклараций по данному налогу.

Еще более интересные примеры можно обнаружить в постановлениях Президиума ВАС РФ от 11 ноября 2008 г. № 6870/08²⁰³, от 23 ноября 2010 г. № 10062/10²⁰⁴ и от 21 декабря 2010 г. № 10490/10²⁰⁵. В данных судебных актах рассматривались требования публично-правовых образований, связанные с неправомерными, по их мнению, действиями налоговых органов по возврату обязательных платежей (налогов) из бюджета.

В плане государственных внебюджетных фондов, являющихся в силу статьи 6 БК РФ элементом бюджетной системы, представляет интерес следующее обстоятельство. Бюджеты данных фондов, а именно Пенсионного фонда Российской Федерации, Фонда социального страхования Российской Федерации, Федерального фонда обязательного медицинского страхования и территориальных фондов обязательного медицинского страхования (пункты 2 и 3 статьи 144 БК РФ) находятся в федеральной собственности (пункт 3 статьи 13 Федерального закона от 16 июля 1999 г. № 165-ФЗ «Об основах обязательного социального страхования»).

С учетом прав публично–правовых образований на средства бюджетов (внебюджетных фондов) понятна правовая позиция, сформулированная в постановлении Президиума ВАС РФ от 18 января 2011 г. № 11927/10²⁰⁶. В рассматриваемом Судом периоде времени действовал пункт 2 статьи 243 НК РФ, в силу которого сумма ЕСН, подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшалась налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. Иными словами, законодатель предписывал уменьшать сумму налога, подлежащую

²⁰³ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 11 ноября 2008 г. № 6870/08 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2009. № 3.

²⁰⁴ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 23 ноября 2010 г. № 10062/10 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2011. № 3.

²⁰⁵ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 21 декабря 2010 г. № 10490/10 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2011. № 3.

²⁰⁶ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18 января 2011 г. № 11927/10 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2011. № 4.

уплате в федеральный бюджет, то есть в собственность Российской Федерации, на сумму иных публичных платежей, уплаченных в Пенсионный фонд Российской Федерации, то есть опять же в собственность Российской Федерации. Из приведенного постановления Президиума ВАС РФ следует, что уплаченная в федеральный бюджет сумма ЕСН может быть перераспределена в бюджет Пенсионного фонда Российской Федерации, фактического взыскания страховых взносов как условия вычета не требуется. Такой подход представляется разумным, и разъясняющим (преодолевающим) проблему, заложенную законодателем в пункте 2 статьи 243 НК РФ (заплати в один «карман», после чего можешь меньше платить в другой «карман»).

Соответственно, в относительно недавних актах высших судебных органов фактически не оспаривается тот факт, что налоги уплачиваются в рамках правоотношения между налогоплательщиком и публично-правовым образованием.

Однако в современном постановлении Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» разъяснения, аналогичного тому, которое дано в пункте 42 постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации», уже не содержится.

Достаточно необычно на фоне рассмотренных судебных актов выглядят постановления Президиума ВАС РФ от 23 августа 2005 г. № 645/05²⁰⁷ и от 24 марта 2009 г. № 14519/08²⁰⁸. В данных судебных актах можно обнаружить, по сути, игнорирование публично-правового образования как стороны правоотношения по уплате налога. В рассмотренных Судом ситуациях налоговый агент по НДФЛ (организация) в нарушение норм налогового

²⁰⁷ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 23 августа 2005 г. № 645/05 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2006. № 1.

²⁰⁸ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 24 марта 2009 г. № 14519/08 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

законодательства ошибочно перечислил удержанный с работников НДФЛ в другой местный бюджет. По мнению ВАС РФ, обязанность перечислить налог и соответствующие пени в соответствующий бюджет у организации осталась. В то же время, Суд посчитал, что в этом случае имеет место нарушение порядка перечисления удержанного НДФЛ, а НК РФ не предусматривает ответственности за ненадлежащее исполнение налоговым агентом своих обязанностей. Таким образом, перечисление удержанного налога в ненадлежащий бюджет правонарушением, по мнению ВАС РФ, не является и налоговыми санкциями не охраняется. Кроме того, сам по себе термин «нарушение порядка перечисления удержанного НДФЛ» фактически означает только то, что налог в действительности перечислен, но не в тот бюджет.

Фактическим подтверждением игнорирования роли публично–правового образования как стороны правоотношения по уплате налога также является Постановление Президиума ВАС РФ от 23 июля 2013 г. № 784/13. Так, было установлено, что организация, выступая в качестве налогового агента при уплате налога на доходы физических лиц за обособленные подразделения, неправильно указала коды ОКАТО, что привело к образованию задолженности. Суд пришел к выводу, что «единственным обязательным реквизитом в платежном поручении, без которого обязанность по уплате налога не считается исполненной, является номер счета Федерального казначейства и наименование банка получателя. В случае неправильного указания номера счета денежные средства не поступают в бюджетную систему... неправильное указание в платежных документах кода ОКАТО не может рассматриваться как основание для начисления сумм пеней, так как налог в бюджет перечислен предприятием в установленный срок. Нарушение порядка перечисления в бюджет налога на доходы физических лиц не ведет к образованию недоимки, а пени начисляются только при наличии недоимки»²⁰⁹. Таким образом, Суд подтвердил ранее высказанную мысль о фактическом единстве бюджетной системы России, в

²⁰⁹ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 23 июля 2013 г. № 784/13 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

которой зачисление налога «не в тот» бюджет правонарушением не признается и не приводит к применению мер ответственности за совершение правонарушения в сфере налогообложения.

Не меньший интерес с точки зрения значения публично-правового образования как стороны правоотношения по уплате налога, представляет институт уточнения платежа, введенный с 1 января 2007 г. в пункте 7 статьи 45 НК РФ. В соответствии с данным положением, при обнаружении налогоплательщиком ошибки в оформлении поручения на перечисление налога, не повлекшей непорочения этого налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства, налогоплательщик вправе подать в налоговый орган по месту своего учета заявление о допущенной ошибке с приложением документов, подтверждающих уплату им указанного налога и его перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства, с просьбой уточнить основание, тип и принадлежность платежа, налоговый период или статус плательщика. В случае, предусмотренном настоящим пунктом, на основании заявления налогоплательщика и акта совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам, если такая совместная сверка проводилась, налоговый орган принимает решение об уточнении платежа на день фактической уплаты налогоплательщиком налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства. При этом налоговый орган осуществляет пересчет пеней, начисленных на сумму налога, за период со дня его фактической уплаты в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства до дня принятия налоговым органом решения об уточнении платежа.

Данным нормам корреспондирует подпункт 4 пункта 4 статьи 45 НК РФ: обязанность по уплате налога не признается исполненной в случае неправильного указания налогоплательщиком в поручении на перечисление суммы налога номера счета Федерального казначейства и наименования банка

получателя, повлекшего непорочное перечисление этой суммы в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства.

Таким образом, ошибка налогоплательщика не повлекла непорочного перечисления этого налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства; при принятии решения об уточнении платежа налог считается уплаченным должным образом, а пени по статье 75 НК РФ не начисляются. Более того, подпункт 4 пункта 4 статьи 45 НК РФ фактически говорит о том, что налог считается уплаченным, если он перечислен в бюджетную систему на соответствующий счет Федерального казначейства, а не в соответствующий бюджет.

То, что уточнение платежа производится в соответствии с ненормативным правовым актом налогового органа – решением об уточнении платежа, это само по себе не придает данному документу какой-либо особый статус. В силу норм статьи 75 НК РФ пени начисляются (либо не начисляются) в силу закона, а не в силу ненормативного правового акта, вследствие чего принятие налоговым органом решения об уточнении платежа и перерасчет пеней носит скорее технический характер.

Иными словами, формально налогоплательщик теперь вполне может уплатить налог в неверный бюджет и впоследствии потребовать уточнения платежа, поскольку в бюджетную систему (совокупность федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, местных бюджетов и бюджетов государственных внебюджетных фондов – статья 6 БК РФ) налог был перечислен. Не исключено, что формулировки постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», которые не связывают состав правонарушения по пункту 1 статьи 122 НК РФ с возникновением задолженности перед конкретным бюджетом (внебюджетным фондом), являются следствием именно того, что федеральный законодатель придает самостоятельности бюджетов все меньшее значение. На первый план выходят федеральный бюджет и

внебюджетные фонды, а также интегральные образования – бюджетная система и консолидированный бюджет (свод бюджетов бюджетной системы Российской Федерации на соответствующей территории, за исключением бюджетов государственных внебюджетных фондов, без учета межбюджетных трансфертов между этими бюджетами – статья 6 БК РФ).

При этом практика арбитражных судов по вопросам уточнения платежа имеется, но не является достаточно массовой. По всей видимости, это связано с тем, что сам по себе институт уточнения подразумевает принципиально иные подходы к вопросу о том, является ли уплаченным некоторый налог.

Так, в постановлениях Федерального арбитражного суда Восточно–Сибирского округа от 1 декабря 2011 г. № А33-6313/2011²¹⁰, от 14 мая 2013 г. № А33-8935/2012²¹¹ (в ВАС РФ заявления о пересмотре в порядке надзора не направлялось), Федерального арбитражного суда Северо–Западного округа от 22 декабря 2010 г. по делу № А42-2893/2010²¹² (в ВАС РФ заявление о пересмотре в порядке надзора не направлялось), сделан вывод о том, что исполнение обязанности по уплате налога не ставится в зависимость от правильности указания кода бюджетной классификации (далее – КБК) в платежных документах. Налоговое законодательство устанавливает, что налог должен быть перечислен в бюджет, а не на соответствующий КБК. Следовательно, правильное указание кода бюджетной классификации необходимо лишь для правильного распределения средств между бюджетами.

²¹⁰ Постановление Федерального арбитражного суда Восточно–Сибирского округа от 1 декабря 2011 г. № А33-6313/2011 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

²¹¹ Постановление Федерального арбитражного суда Восточно–Сибирского округа от 14 мая 2013 г. № А33-8935/2012 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

²¹² Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 22 декабря 2010 г. по делу № А42-2893/2010 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

В постановлениях Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 18 июля 2008 г. № Ф03-А51/08-2/2631²¹³ (определением ВАС РФ от 24 ноября 2008 г. № 15056/08 отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ), от 30 марта 2009 г. № Ф03-1121/2009²¹⁴ (в ВАС РФ заявление о пересмотре в порядке надзора не направлялось), Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 13 сентября 2010 г. по делу № А75-301/2010²¹⁵ (в ВАС РФ заявление о пересмотре в порядке надзора не направлялось), Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 27 июля 2010 г. по делу № А56-41798/2009²¹⁶ (в ВАС РФ заявление о пересмотре в порядке надзора не направлялось), Федерального арбитражного суда Центрального округа от 6 августа 2009 г. по делу № А54-5560/2008-С2²¹⁷ (в ВАС РФ заявление о пересмотре в порядке надзора не направлялось) сделан не менее интересный вывод: подача заявления об уточнении платежей возможна при любых ошибках в платежном поручении, за исключением тех, которые повлекли непорочное перечисление налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства. При этом не имеет значения, был ли в результате ошибки налог зачислен в тот бюджет или нет, поскольку при правильном указании счета Федерального казначейства сумма налога в любом случае поступит в бюджетную систему.

Соответственно, подтверждается вывод о том, что перечисление налога в ненадлежащий бюджет уже не является принципиальным для решения вопроса

²¹³ Постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 18 июля 2008 г. № Ф03-А51/08-2/2631 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

²¹⁴ Постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 30 марта 2009 г. № Ф03-1121/2009 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

²¹⁵ Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 13 сентября 2010 г. по делу № А75-301/2010 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

²¹⁶ Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 27 июля 2010 г. по делу № А56-41798/2009 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

²¹⁷ Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 6 августа 2009 г. по делу № А54-5560/2008-С2 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

о том, уплачен ли данный налог: существенно перечисление налога в бюджетную систему на соответствующий счет Федерального казначейства.

Следует также учесть, что в постановлении КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П пеня за неуплату налога была расценена как компенсационный платеж. По мнению Суда, неуплата налога в срок должна быть компенсирована погашением задолженности по налоговому обязательству, полным возмещением ущерба, понесенного государством в результате несвоевременного внесения налога.

Очевидно, что если конкретное публично-правовое образование в соответствии с пунктом 7 статьи 45 НК РФ после 1 января 2007 г. уже не может настаивать на возмещении ущерба, понесенного в результате несвоевременного внесения налога в случае, когда налог первоначально был направлен в ошибочный бюджет, то никакого ущерба у этого публично-правового образования, исходя из норм НК РФ, по всей видимости, нет. Кроме того, не предусмотрено и какой-либо «межбюджетной» компенсации, аналогичной пене по статье 75 НК РФ от одного публично-правового образования другому за временное нахождение суммы налога в ненадлежащем бюджете. Но определенно можно утверждать только то, что ущерба нет у совокупности публично-правовых образований, составляющих Российскую Федерацию, то есть у бюджетной системы в целом.

В связи с изложенным представляет интерес определить, а чем вообще может быть вызвано появление института уточнения платежа в пункте 7 статьи 45 НК РФ, а также постановлений Президиума ВАС РФ от 23 августа 2005 г. № 645/05, от 24 марта 2009 г. № 14519/08 и от 23 июля 2013 г. № 784/13, которыми введен термин «нарушение порядка перечисления удержанного НДФЛ»?

Есть основания полагать, что ответ на данный вопрос следует из позиции Н.А. Шевелевой, высказанной еще в 2004 году: при всей кажущейся логичности и завершенности правового регулирования принципа самостоятельности бюджетов и его неразрывной связи с федеративным

устройством Российской Федерации представляется, что все-таки сущностью бюджетной системы России является унитаризм, а вовсе не федерализм. В качестве доказательств этого тезиса можно привести следующие аргументы. Во-первых, принцип самостоятельности бюджетов имеет ограничения, предусмотренные в Бюджетном Кодексе Российской Федерации. Во-вторых, принцип самостоятельности бюджетов регулярно отрицается текущим бюджетным законодательством. В-третьих, содержание принципа единства бюджетной системы Российской Федерации входит в противоречие с принципом самостоятельности бюджетов. В-четвертых, постоянное реформирование налоговой и бюджетной систем осуществляется в направлении отказа от принципа самостоятельности. Рассмотренные в своей совокупности ограничения свидетельствуют о существенно иных свойствах бюджетной системы России, нежели те, которые присущи системам, построенным на принципе федерализма.

Бюджетное устройство унитарных государств характеризуется наличием единого государственного бюджета и в значительной степени зависимых от него местных бюджетов. Вместе с тем единый государственный бюджет не исключает существование обособленных бюджетов территорий, которые, как и местные бюджеты, обладают лишь отдельными признаками самостоятельности при преобладании жесткой зависимости от государственного бюджета²¹⁸.

Сходное мнение выражает В.М. Ведяхин: фактически ликвидация губернаторских выборов, финансовая зависимость большинства субъектов РФ от Центра, перераспределение доходов субъектов РФ по решению Москвы, усиление централизации и ослабление децентрализации правового регулирования постепенно делают наше государство в большей степени унитарным, чем федеративным²¹⁹.

²¹⁸ Шевелева Н.А. Бюджетная система России: опыт и перспективы правового регулирования в период социально-экономических реформ. - СПб.: Изд. дом Санкт-Петербургского государственного университета, 2004. - С. 9.

²¹⁹ Ведяхин В.М. Форма российского государства: теория и практика // Право и политика. - 2006. - № 3. - С. 21.

Н.М. Добрынин также усматривает то, что в современной бюджетной политике федерального центра все более отчетливо проявляются тенденции не бюджетного федерализма, а бюджетного унитаризма, в качестве оправдания которого обычно называют необходимость концентрации финансовых ресурсов для целей социально-экономического развития страны. Экономический федерализм как явление не есть исключительное свойство только государств с федеративной формой государственного устройства. Децентрализованное, распределенное формирование ресурсов государственной власти может быть характерно и для унитарных государств²²⁰.

Таким образом, если исходить из того, что в части бюджетов Россия со временем в большей степени является скорее унитарным, чем федеративным государством, то нет ничего удивительного в появлении в НК РФ института уточнения платежа: существенно перечисление налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства, а не в соответствующий бюджет. Фактически имеет место то, что было описано еще в работе советского исследователя С.Д. Цыпкина: второй стороной налогового правоотношения выступает государство в целом²²¹.

Более того, с 1 января 2013 г. Федеральным законом от 29 ноября 2012 г. № 202–ФЗ²²² внесены изменения в главы НК РФ «Транспортный налог», «Налог на имущество организаций», «Земельный налог» и относительно единообразно установлено, что если налоговые ставки этих налогов не определены нормативными правовыми актами уполномоченного органа законодательной (представительной) власти, то налогообложение производится по налоговым ставкам, указанным в НК РФ. Теперь региональные (местные) органы власти фактически могут решать вопрос об установлении (введении) на подведомственной территории только налогов на имущество организаций и на

²²⁰ Добрынин Н.М. Экономический федерализм в Российской Федерации: природа, практика, прогноз // Право и политика. - 2006. - № 7. – С. 19.

²²¹ Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы. - М.: Юридическая литература, 1973. - С. 59.

²²² Федеральный закон от 29 ноября 2012 г. № 202–ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Российская газета. 2012. 3 декабря.

имущество физических лиц, а иные региональные (местные) налоги будут взиматься вне зависимости от их нормотворческой активности. Обоснование принципиальных отличий федеральных налогов от большинства региональных (местных) налогов сейчас стало проблематичным, поскольку законодатель предусмотрел для них сходное по своей сути правовое регулирование. Таким образом, правовое регулирование налоговых обязательств по подавляющему большинству налогов на сегодняшний день также производится в условиях фактического унитаризма, то есть при факультативности нормотворческой активности органов власти субъектов федерации (муниципальных образований).

Тем не менее, следует признать, что для налогоплательщика уплата налога в унитарном государстве более «удобна», чем в федеративном именно по причине исключения возможных ошибок, связанных с неверным определением соответствующего бюджета. По этой причине с учетом приоритета прав налогоплательщика (статья 2 Конституции РФ, пункт 7 статьи 3 НК РФ) введение института уточнения платежа, определенно, повышает уровень правовой защищенности налогоплательщиков, но и снижает уровень правовой защищенности публично-правовых образований, в основном субъектов РФ и муниципальных образований.

На основании изложенного введение термина «налоговое обязательство», по меньшей мере, позволит более четко указать на конкретное публично-правовое образование как на сторону правоотношения по уплате налога, противостоящую налогоплательщику и имеющую субъективное право на получение суммы налога. Действующий термин «бюджетная система Российской Федерации» в совокупности с введенным в НК РФ институтом уточнения платежа на практике уже фактически исключает необходимость какой-либо идентификации публично-правового образования – получателя налога.

Кроме того, как уже отмечалось, применение термина «налоговое обязательство» знаменует использование рядом ученых (в том числе

Д.В. Винницким, Е.В. Пороховым) в налоговом праве богатого инструментария обязательственного права, созданного в основном для нужд гражданского оборота. Указанный прием не означает, что гражданско-правовые конструкции механически переносятся в сферу налогового права. В данном случае предполагается учет отраслевых особенностей налогового права как публичной отрасли.

По результатам исследования, проведенного в данном параграфе, можно сделать следующие выводы:

1. В современном нормативном правовом регулировании и в судебной практике можно обнаружить как примеры учета роли конкретного публично–правового образования как стороны правоотношения по уплате налога, так и примеры по сути игнорирования данной роли. С течением времени число примеров игнорирования данной роли увеличивается. В частности, введение с 1 января 2007 г. в пункте 7 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации института уточнения платежа фактически привело к тому, что перечисление налога в ненадлежащий бюджет уже не является принципиальным для решения вопроса о том, уплачен ли данный налог: существенно перечисление налога в бюджетную систему на соответствующий счет Федерального казначейства.

2. Кроме достаточно распространенной идеи о том, что введение термина «налоговое обязательство» позволит применять в налоговом праве богатый инструментарий обязательственного права, созданный в основном для нужд гражданского оборота, есть и иные основания для введения данного термина. В частности, это позволило бы более четко указать на публично–правовое образование как на сторону правоотношения по уплате налога, противостоящую налогоплательщику и имеющую субъективное право на получение суммы налога. Однако реализация данного предложения существенно затруднена тем, что сущностью современной бюджетной, а также по большей части и налоговой системы России является скорее унитаризм, чем федерализм.

§ 2. Определение содержания понятия налоговых обязанностей

Поскольку налоговые обязанности в современных исследованиях в том или ином виде сводятся к различным вариантам совокупности обязанностей частных субъектов, урегулированных в НК РФ, необходимо определить, в чем состоит ценность введения данного термина. Представляется, что такой подход сам по себе не может быть интересен, поскольку на практике он предполагает только замену одного термина другим без изменения его содержания.

Поэтому введение термина «налоговая обязанность», «налоговые обязанности» если и может быть обосновано, то только через иное его содержание. Один из возможных вариантов – рассмотрение в качестве налоговых обязанностей тех, которые урегулированы не только в НК РФ и в принятых на его основании нормативных правовых актах, а также и в иных нормативных правовых актах, но также характерны для некоторого частного субъекта как для налогоплательщика.

Предварительно следует отметить многозначность термина «налогоплательщик», применяемого в современном законодательстве, судебной практике и в науке. Так, по мнению О.В. Бойкова, налогоплательщик по НК РФ – это лицо, признаваемое субъектом возможных отношений по уплате налога²²³.

Д.В. Тютин, анализируя статью 19 НК РФ, обоснованно полагает, что в ней под налогоплательщиками конкретного налога понимаются только те субъекты, которые уже несут субъективную обязанность уплачивать этот налог, то есть участвующие в правоотношении по уплате этого налога в качестве обязанного лица. Но следует учесть, что в законодательстве о налогах под налогоплательщиками обычно подразумеваются лица, которые в конкретный момент времени могут и не иметь обязанности по уплате какого-либо налога. Данных лиц можно обозначить как потенциальных налогоплательщиков.

²²³ Интервью с О.В. Бойковым, заместителем Председателя ВАС РФ // ЭЖ-Юрист. - 2003. - № 20.

Изначально обязанными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах, являются частные субъекты — лица (физические и юридические). Актом законодательства о конкретном налоге могут быть выделены лица, в деятельности которых потенциально может возникнуть объект налогообложения по этому налогу (потенциальные налогоплательщики конкретного налога). На данных лиц при наличии объекта налогообложения может быть возложена обязанность по уплате этого налога. В этом случае их с полным основанием можно обозначить как налогоплательщики (что, собственно, и сделано в статье 19 НК РФ)²²⁴.

Таким образом, даже без выхода за пределы регулирования НК РФ возможно обоснование введения и использования термина «налоговые обязанности» неопределенностью термина «обязанности налогоплательщика». Сам по себе статус налогоплательщика при буквальном прочтении статьи 19 НК РФ является временным и существует от момента окончания налогового периода (пункт 8 постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. № 25 «О некоторых вопросах, связанных с квалификацией и установлением требований по обязательным платежам, а также санкциям за публичные правонарушения в деле о банкротстве»), по итогам которого возникла обязанность по уплате налога, и до момента уплаты (взыскания) налога.

При рассмотрении конкретных обязанностей налогоплательщика, урегулированных в НК РФ, вообще говоря, каждый раз необходимо определять, имеется ли здесь в виду налогоплательщик, обязанный уплачивать конкретный налог, либо лицо, в деятельности которого возник объект налогообложения, или же в данном случае речь идет только о физическом лице (организации), которое никаких налогов в данный момент уплачивать не должно, но тем не менее обременено определенными обязанностями (встать на учет в налоговом органе по месту создания обособленного подразделения организации, сообщить в налоговый орган об открытии счета и т.д.).

²²⁴ Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций. – М.: Эксмо, РАП, 2009. - С. 120, 126.

С такой точки зрения налоговые обязанности, как правило, возлагаются законодательством на лиц вообще, а не только на тех частных субъектов, которые обязаны уплачивать конкретный налог.

Не исключены и обязанности для налогоплательщиков (как для реальных, так и для потенциальных) конкретных налогов, на первый взгляд прямо не связанные с обязанностями по их уплате. Так, в силу пунктов 2, 3 статьи 346.28 НК РФ организации или индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на уплату ЕНВД, подают в налоговые органы в течение пяти дней со дня начала применения системы налогообложения, установленной настоящей главой, заявление о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика единого налога.

Применительно к указанной обязанности достаточно формальное разъяснение дано в пункте 7 информационного письма Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. № 157 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с применением положений главы 26.3 Налогового кодекса Российской Федерации»²²⁵: неосуществление в течение определенного налогового периода предпринимательской деятельности соответствующего вида не является основанием для освобождения плательщика ЕНВД от обязанностей представлять налоговую декларацию и уплачивать этот налог. По мнению Суда, статус плательщика ЕНВД прекращается только в случае снятия с учета в налоговом органе в качестве плательщика ЕНВД (пункт 3 статьи 346.28 НК РФ). Следуя логике Суда, вмененный доход (статья 346.27 НК РФ) как потенциально возможный доход налогоплательщика имеет место вне зависимости от того, ведется ли им вообще облагаемая предпринимательская деятельность – достаточно самой возможности ее осуществления плюс учет лица в качестве налогоплательщика ЕНВД.

²²⁵ Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. № 157 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с применением положений главы 26.3 Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

Другой пример: на основании пункта 3 статьи 168 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, а также при получении сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав налогоплательщики НДС обязаны выставить соответствующие счета-фактуры не позднее пяти календарных дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав или получения сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Соответственно для целей НДС выставление счетов-фактур – обязанность лица, которое реализует товары (работы, услуги), но которое может и не стать налогоплательщиком НДС по итогам налогового периода, если, например, сумма вычетов превысит налог с реализации и НДС будет подлежать не уплате в бюджет, а возмещению (статья 176 НК РФ). Причем для случая НДС следует отметить, что иногда лицо может длительное время осуществлять облагаемую данным налогом деятельность, но по итогам каждого налогового периода возмещать НДС, а не уплачивать его. Это возможно, например, в случае постоянного экспорта товара. Так, в постановлении Президиума ВАС РФ от 6 апреля 2010 г. № 17036/09 была рассмотрена ситуация, в которой экспортер реализовывал товар на экспорт по ценам ниже цен его приобретения (с НДС). ВАС РФ отметил, что вывод нижестоящих судов об отсутствии у общества дохода от указанной хозяйственной операции в связи с тем, что цена реализации муки на экспорт ниже цены приобретения у поставщика, является ошибочным, поскольку при расчете обществом прибыли в стоимость приобретенного у российского поставщика товара не подлежит включению НДС, уплаченный поставщику²²⁶.

Если выйти за пределы НК РФ и «традиционного» законодательства РФ о налогах и сборах, то можно увидеть, что значительное число обязанностей

²²⁶ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 6 апреля 2010 г. № 17036/09 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2010. № 6.

возложено законодателем в иных нормативных правовых актах на частных субъектов, исходя из того, что эти лица с высокой степенью вероятности по результатам своей деятельности могут быть обременены обязанностью по уплате некоторых налогов. При этом цели возложения данных обязанностей в первую очередь связаны именно с надлежащим исполнением обязанностей по уплате этих налогов.

Так, применение контрольно-кассовой техники (ККТ) регламентируется Федеральным законом от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт»²²⁷, который формально не относится к законодательству о налогах и сборах. Однако такое положение не является общепринятым. В частности, Л.Б. Хван отмечает, что в законодательстве некоторых стран СНГ контроль за применением контрольно-кассовых машин рассматривается как форма налогового контроля²²⁸. Д.М. Щекин также подтверждает, что, например, в статье 517 НК Казахстана указано, что налоговый контроль осуществляется в следующих формах: 1) регистрационного учета налогоплательщиков; 2) учета объектов налогообложения и объектов, связанных с налогообложением; 3) учета поступлений в бюджет; 4) учета плательщиков налога на добавленную стоимость; 5) налоговых проверок; 6) камерального контроля; 7) мониторинга финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков; 8) правил применения контрольно-кассовых машин с фискальной памятью. Аналогичные формы налогового контроля указаны и в статье 36 НК Таджикистана. Как видно из этой статьи, формы налогового контроля могут быть весьма разнообразны и не включают в себя только действия налоговых органов в

²²⁷ Федеральный закон от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» // Собрание законодательства РФ. 2003. № 21. Ст. 1957.

²²⁸ Хван Л.Б. Хронометраж в системе налогового контроля: сравнительный анализ и правовой регуляции в странах Центральной Азии // Налоги и финансовое право. - 2011. - № 4. - С. 258.

отношении налогоплательщиков и налоговых агентов²²⁹. А.И. Худяков и В.Ю. Шатов, анализируя налоговое законодательство Казахстана, аналогично квалифицируют проверки применения контрольно–кассовых машин с фискальной памятью как форму налогового контроля, определяя применение контрольно–кассовых машин как совокупность способов (операций), позволяющих практически проследить и исследовать ту часть процесса осуществления налогообложения, которые изменяются и приобретают статистические формы в процессе и в результате использования наличных денег²³⁰. В связи с этим представляется вполне логичным предложить, что подобные виды форм налогового контроля целесообразно закрепить и в законодательстве других стран СНГ на уровне законодательства о налогах и сборах и сборах. Так, например, Г.С. Айтхожина предлагает ввести в НК РФ такую форму налогового контроля как оперативный рейд, мотивируя это тем, что уже в течение продолжительного времени имеет место практика отечественных налоговых органов по проведению рейдовых проверок в рамках контроля соблюдения хозяйствующими субъектами законодательства о ККТ²³¹.

Комментируя акты ВАС РФ по вопросам применения Федерального закона «О применении контрольно–кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт», Е.Е. Шевченко пришел к выводу, что применение и контрольно–кассовых машин и иных видов контрольно–кассовой техники подчинено единой цели – фиксации наличных денежных расчетов²³². Более того, и сам законодатель в ст. 1 данного федерального закона дает следующее определение: фискальная память – комплекс программно–аппаратных средств в

²²⁹ Щекин Д.М. Налоговое право государств-участников СНГ (общая часть): учебное пособие. - М.: Статут, 2008. - С. 262.

²³⁰ Худяков А.И., Шатов В.Ю. Налоговые правонарушения. - Алматы: Издательство «Норма-К», 2008. - С. 332-333.

²³¹ Айтхожина Г.С. К вопросу экономико–правового урегулирования форм налогового контроля // Налоги и финансовое право. - 2013. - № 5. - С. 131.

²³² Практика рассмотрения коммерческих споров: анализ и комментарии постановлений Пленума и обзоров Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (выпуск 12) / Под ред. Л.А. Новоселовой, М.А. Рожковой. М.: Статут, 2010. – С. 176.

составе контрольно–кассовой техники, обеспечивающих некорректируемую ежесуточную (ежесменную) регистрацию и энергонезависимое долговременное хранение итоговой информации, необходимой для полного учета наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт, осуществляемых с применением контрольно–кассовой техники, в целях правильного исчисления налогов. При этом в пункте 2 статьи 10 указанного федерального закона установлено, что через шесть месяцев после вступления его в силу (то есть с 27 декабря 2003 г.) при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт применение контрольно–кассовой техники без фискальной памяти не допускается.

Исторически обязанность по применению ККТ именно как фискальная (налоговая) обязанность была впервые введена Указом Президента РФ от 16 февраля 1993 г. № 224 «Об обязательном применении контрольно–кассовых машин предприятиями, учреждениями и организациями всех форм собственности при осуществлении расчетов с населением». В данном документе обозначались цели введения данной обязанности: упорядочение приема и учета наличных денежных средств, поступающих от населения в качестве платы за товары и услуги, обеспечения полного и своевременного сбора налоговых платежей и их поступления в бюджеты всех уровней, а также обеспечения защиты прав потребителей. Таким образом, в силу пункта 4 Указа контроль за полнотой учета наличных денежных средств при осуществлении расчетов с населением через контрольно–кассовые машины в местах продажи товаров и оказания услуг был возложен на налоговые органы.

Исходя из судебных актов, описывающих проблемы применения ККТ, цель введения соответствующих обязанностей оценивается аналогично. Например, в постановлении КС РФ от 12 мая 1998 г. № 14-П разъяснено, что нормы Закона Российской Федерации «О применении контрольно–кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением» имеют многофункциональное значение и направлены на обеспечение интересов

граждан в области торговли и оказания услуг, защиту прав потребителя, а также на охрану установленного порядка торговли и оказания услуг, фискальных интересов государства, финансовой (в том числе налоговой) дисциплины²³³. В постановлении Президиума ВАС РФ от 22 июня 2010 г. № 1130/10 отмечается, что мероприятия по контролю за соблюдением законодательства о применении контрольно–кассовой техники и контролю за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции имеют в числе прочего налоговую и финансовую составляющие²³⁴.

Также представляет интерес письмо ФНС России от 7 июня 2013 г. № АС-4-2/10459²³⁵. По мнению службы, в результате исполнения налоговыми органами полномочий по регистрации контрольно–кассовой техники, по контролю и надзору за соблюдением требований к контрольно–кассовой технике, порядком и условиями ее регистрации и применения, в налоговом органе собирается, систематизируется и хранится достаточный массив фискальных данных налогоплательщиков, который необходимо использовать в целях налогового контроля. В частности, налоговым органам в целях проведения анализа и выявления рисков занижения налоговой базы помимо использования фискальных данных необходимо запрашивать у банков выписки по операциям на счетах налогоплательщиков в соответствии со статьей 86 НК РФ; в отношении деятельности индивидуального предпринимателя сравнению подлежит сумма фискальных данных и выручки (дохода) от

²³³ Постановление Конституционного Суда РФ от 12 мая 1998 г. № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений абзаца шестого статьи 6 и абзаца второго части первой статьи 7 Закона Российской Федерации от 18 июня 1993 года «О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением» в связи с запросом Дмитровского районного суда Московской области и жалобами граждан» // Российская газета. 1998. № 96.

²³⁴ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22 июня 2010 г. № 1130/10 по делу № А40-85045/09-80-464 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2010. № 10.

²³⁵ Письмо ФНС России от 07 июня 2013 г. № АС-4-2/10459 «Об использовании фискальных данных контрольно-кассовой техники при проведении мероприятий налогового контроля» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

реализации товаров (работ, услуг), полученной (полученного) в безналичном порядке, и суммы, отраженные за соответствующий период в налоговых декларациях.

Нельзя не отметить, что Указ Президента РФ от 16 февраля 1993 г. № 224 в качестве одной из целей введения соответствующей обязанности называл обеспечение защиты прав потребителей. При этом практическая реализация данной цели, как представляется, была и остается достаточно сложной. Так, в пункте 4 действующего уже более 20 лет Положения по применению контрольно–кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением (утверждено Постановлением Совета Министров – Правительства РФ от 30 июля 1993 г. № 745) установлено, что организация, осуществляющая денежные расчеты с населением с применением контрольно–кассовых машин, обязана выдавать покупателям (клиентам) чек или вкладной (подкладной) документ, напечатанный контрольно–кассовой машиной.

В выдаваемом покупателям (клиентам) чеке или вкладном (подкладном) документе должны быть отражены следующие реквизиты:

- а) наименование организации;
- б) идентификационный номер организации–налогоплательщика;
- в) заводской номер контрольно–кассовой машины;
- г) порядковый номер чека;
- д) дата и время покупки (оказания услуги);
- е) стоимость покупки (услуги);
- ж) признак фискального режима.

Таким образом, в перечне нет такого обязательного требования, как наименование, а также количество проданного товара (работы, услуги). Выдача товарного чека с указанием наименования и количества товара как общее обязательное правило в законодательстве не указано. При этом в силу статьи 493 ГК РФ, если иное не предусмотрено законом или договором розничной купли–продажи, в том числе условиями формуляров или иных стандартных форм, к которым присоединяется покупатель (статья 428), договор

розничной купли–продажи считается заключенным в надлежащей форме с момента выдачи продавцом покупателю кассового или товарного чека или иного документа, подтверждающего оплату товара. Отсутствие у покупателя указанных документов не лишает его возможности ссылаться на свидетельские показания в подтверждение заключения договора и его условий.

Соответственно, если бы законодатель, вводя обязанность по применению ККТ, действительно был бы намерен в равной мере защитить не только фискальные интересы государства, но и права потребителей, в кассовом чеке в обязательном порядке было бы отражено наименование товара. Вследствие отсутствия в кассовом чеке данного обязательного реквизита нет ничего удивительного в том, что имеет место судебная практика, не признающая кассовый чек достаточным доказательством приобретения конкретного товара у определенного продавца (в том числе постановления федеральных арбитражных судов Московского округа от 7 августа 2003 г. по делу № КГ-А40/5295-03, Северо–Западного округа от 7 апреля 2010 г. по делу № А56–21511/2009 и от 14 апреля 2010 г. по делу № А56–21497/2009, Уральского округа от 21 сентября 2010 г. № Ф09-6874/10-С6, Центрального округа от 30 июня 2010 г. по делу № А54-3634/2009-С15 и от 28 апреля 2010 г. № Ф10-1479/10). Впрочем нельзя не и противоположную практику (в том числе постановления Федеральных арбитражных судов Волго–Вятского округа от 11 августа 2010 г. по делу № А79-11511/2009, Восточно–Сибирского округа от 13 января 2010 г. № А33-7560/2009), что, как представляется, свидетельствует о том, что данный вопрос является скорее оценочным при том, что законодатель, реально беспокоясь о правах потребителей, легко мог бы значительно облегчить им бремя доказывания факта приобретения, введя в кассовый чек в качестве обязательного реквизита наименование товара (работы, услуги). Принципиальное отличие налоговых органов от потребителей в плоскости применения ККТ состоит в том, что налоговые органы, имея информацию, содержащуюся в кассовом чеке, вправе без особых разрешений

инициировать и проводить проверку иных документов налогоплательщика, а потребитель – нет.

Нельзя не отметить, что финансово–экономическое обоснование проекта Федерального закона № 99074271-2 «О применении контрольно–кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» (впоследствии принятого в виде Федерального закона от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно–кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт») вообще не содержит каких–либо доводов о том, что закон принимается в целях защиты прав потребителей. Все, что есть в данном обосновании, – доводы о том, что значительное число юридических и физических лиц, осуществляющих денежные расчеты с населением, не применяют контрольно–кассовые машины, в результате чего, по имеющимся оценкам, бюджет страны недополучает существенные суммы налоговых платежей.

Дополнительным, хотя и косвенным аргументом для вывода о том, что обязанность по применению ККТ слабо связана с защитой прав потребителей, является то, что в пункте 8 постановления Пленума ВАС РФ от 31 июля 2003 г. № 16 «О некоторых вопросах практики применения административной ответственности, предусмотренной статьей 14.5 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, за неприменение контрольно–кассовых машин»²³⁶ разъяснено следующее: при рассмотрении дел об оспаривании решений административных органов о привлечении к административной ответственности судам необходимо руководствоваться общим правилом, закрепленным в статье 4.5 КоАП РФ, в соответствии с которым постановление о назначении административного наказания за продажу

²³⁶ Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 31 июля 2003 г. № 16 «О некоторых вопросах практики применения административной ответственности, предусмотренной статьей 14.5 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, за неприменение контрольно–кассовых машин» // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. Специальное приложение. 2005. № 12.

товаров (выполнение работ, оказание услуг) без применения контрольно–кассовой машины не может быть вынесено по истечении двух месяцев со дня совершения соответствующего правонарушения.

При этом в указанной статье 4.5 КоАП РФ (как на момент принятия данного постановления Пленума ВАС РФ, так и в настоящее время) предусмотрено, что постановление по делу об административном правонарушении за нарушение законодательства Российской Федерации о защите прав потребителей не может быть вынесено по истечении одного года со дня совершения административного правонарушения²³⁷.

На основании изложенного, обязанность по применению ККТ введена в первую очередь для контроля налогооблагаемой наличной выручки потенциальных налогоплательщиков. Прочие основания для возложения данной обязанности, в том числе защита прав потребителей, являются менее важными с точки зрения государства.

Соответственно тот факт, что обязанность по применению ККТ урегулирована не в НК РФ, а в отдельном федеральном законе, скорее свидетельствует об определенных традициях в структурировании законодательства в России, чем о том, что данная обязанность не связана с налогообложением.

По этой причине, как представляется, пункт 1 статьи 23 НК РФ вполне мог бы быть дополнен положением: налогоплательщики обязаны применять контрольно–кассовую технику, в случаях и в порядке, которые установлены федеральным законом. Во всяком случае, в этом пункте изначально указано, что определенные налогоплательщики обязаны представлять в налоговый орган бухгалтерскую (финансовую) отчетность, а также в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета при том, что обязанность по ведению бухгалтерского учета всегда была установлена в

²³⁷ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2002. № 1 (ч. 1). Ст. 1.

отдельном федеральном законе, и законодатель прямо не указывает на то, что эта обязанность вводится, в том числе, в фискальных целях.

Следует учесть, что определенные обязанности возлагаются на частных субъектов для целей контроля за уплатой любых налогов (постановка на учет в налоговом органе), а некоторые «усовершенствованы» для определенных налогов либо группы налогов. Так, обязанность по применению ККТ, очевидно, возложена на частных субъектов для целей контроля за теми налогами, размер которых определяется в зависимости от выручки от реализации товаров (работ, услуг), например, НДС, налог на прибыль организаций, НДФЛ.

Данный вывод подтверждает пункт 2.1 статьи 2 Федерального закона «О применении контрольно–кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт»: организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками ЕНВД, при осуществлении видов предпринимательской деятельности, установленных пунктом 2 статьи 346.26 НК РФ, и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками, применяющими патентную систему налогообложения, при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых законами субъектов Российской Федерации предусмотрено применение патентной системы налогообложения, в общем случае могут осуществлять наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт без применения контрольно–кассовой техники.

На основании изложенного возможно предложить следующее определение: налоговые обязанности – обязанности частных субъектов (налогоплательщиков и потенциальных налогоплательщиков), урегулированные в НК РФ и принимаемом на основании и во исполнение НК РФ законодательстве РФ о налогах и сборах, опосредующие уплату налогов и сборов, а также иные обязанности, возлагаемые на данных субъектов с основной целью обеспечения исполнения ими обязанностей по уплате налогов.

При используемом подходе налоговой обязанностью является обязанность по применению контрольно-кассовой техники.

В объем данного определения сознательно не включены обязанности плательщиков сборов, налоговых агентов, банков и иных частных субъектов налогового права. Также сюда не входят обязанности публичных субъектов (например, – обязанности налоговых органов по возврату (зачету) излишне уплаченного налога в порядке, установленном в статьях 78 и 79 НК РФ). При ином подходе, как представляется, термин «налоговые обязанности» станет неопределенным как по субъектному составу, так и по содержанию.

Кроме того, представляется, что нет необходимости в специальном определении термина «налоговая обязанность», поскольку при предлагаемом подходе любая обязанность из составляющих в совокупности налоговые обязанности частного субъекта будет налоговой обязанностью (в том числе по уплате налога).

По итогам исследования, проведенного в данном параграфе, можно сделать следующие выводы:

1. Введение термина «налоговая обязанность», «налоговые обязанности» может быть обосновано, например, при рассмотрении в качестве налоговых тех обязанностей, которые урегулированы не только в НК РФ и в принятых на его основании нормативных правовых актах, но также и в иных нормативных правовых актах, при условии, что данные обязанности характерны для некоторого частного субъекта, как для потенциального налогоплательщика (в том числе обязанность по применению контрольно–кассовой техники введена для контроля налогооблагаемой выручки некоторых потенциальных налогоплательщиков).

В противном случае налоговые обязанности (обязательства) будут сводиться исключительно к различным вариантам совокупности обязанностей частных субъектов, урегулированных в НК РФ, что на практике предполагает только замену одного термина другим без изменения его содержания.

2. При предлагаемом подходе нет необходимости в специальном определении термина «налоговая обязанность», поскольку любая обязанность из составляющих в совокупности налоговые обязанности частного субъекта, будет налоговой обязанностью (в том числе по уплате налога).

ГЛАВА 3. Структура налоговых обязанностей и их правовое регулирование

§ 1. Теоретические положения о структуре обязанности по уплате налога как основной налоговой обязанности

Очевидным является тот факт, что налоговая обязанность представляет собой один из видов юридических обязанностей. В связи с этим необходимо определить, что в теории права понимается под юридической обязанностью. Так, например, В.К. Бабаев под юридической обязанностью понимает «необходимое поведение субъекта правоотношения, установленное для удовлетворения интересов носителя субъективного права»²³⁸.

Традиционным способом описания некоторой обязанности является выделение ее субъекта, объекта и содержания. Применительно к обязанности по уплате налога данное подразделение определенным образом соотносится с элементами налога в том виде, в котором они выделяются в законодательстве и в науке. Подобный вывод можно подтвердить позицией А.С. Баринова: «Если законодатель не установил или не определил хотя бы один из перечисленных обязательных элементов налогообложения, налог не должен считаться установленным и обязанности по его уплате не возникает»²³⁹.

Так, субъектом налоговой обязанности по уплате налога является налогоплательщик (статья 19 НК РФ), он же указан в пункте 1 статьи 17 НК РФ.

²³⁸ Теория государства и права. Учебник / Под ред. В. К. Бабаева. – М.: Юрист, 2001. – С. 424.

²³⁹ Баринов А.С. Вопросы применения принципов налогового права при исполнении обязанности по уплате налогов и сборов в Российской Федерации: дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.14. – СПб., 2007. – С. 46.

По вопросу объекта правоотношения в теории права традиционно существует по меньшей мере две теории²⁴⁰: монистическая (теория единого объекта) и плюралистическая (теория множественности объектов).

Монистическая теория объекта правоотношения предполагает, что он должен обладать способностью к реагированию на правовое воздействие, а поскольку только человеческое поведение способно к этому, то человеческое поведение и следует признать объектом прав и обязанностей. Поэтому человеческое поведение – единственный объект правоотношения²⁴¹.

Плюралистическая теория объекта правоотношения реально отражает разнообразие существующих правоотношений и объясняет смысл большинства правоотношений. В соответствии с ней к объектам правоотношения можно отнести предметы материального мира, продукты духовного творчества, личные неимущественные блага, поведение участников правоотношений, результаты поведения участников правоотношений²⁴².

Таким образом, с точки зрения монистической теории объекта правоотношения (обязанности), объектом налоговой обязанности по уплате налога являются действия (поведение) налогоплательщика по передаче государству части своей собственности в виде налога. С точки зрения плюралистической теории объекта правоотношения (обязанности), объектом налоговой обязанности по уплате налога являются денежные средства, подлежащие передаче государству.

Тема элементов, составляющих обязанность по уплате налога, уже длительное время изучается в правовой науке. При этом обобщенные нормы, регламентирующие данные элементы, были введены в отечественное законодательство относительно недавно.

Так, в Законе СССР от 14 июня 1990 г. № 1560-1 «О налогах с предприятий, объединений и организаций» (утратил силу с 1 января 1992 г.)

²⁴⁰ Радько Т.Н. Теория государства и права: учебник, 2-е изд. - М.: Проспект, 2009. - С. 470.

²⁴¹ Иоффе О.С. Правоотношение по советскому гражданскому праву. - Л.: Издательство ЛГУ, 1949. - С. 82.

²⁴² Радько Т.Н. Указ. соч. - С. 471.

были достаточно подробно изложены нормы, регламентирующие налог на прибыль; налог на прибыль иностранных юридических лиц от деятельности в СССР; налог с оборота; налог на экспорт и импорт; налог на фонд оплаты труда колхозников; налог, регулирующий расходование средств, направляемых на потребление; налоги на доходы. Соответствующие главы данного Закона СССР строились по сходной схеме: плательщики – объект обложения – ставки налога – порядок и сроки уплаты, но общая норма, регламентирующая элементы налога, отсутствовала²⁴³.

Впоследствии в статье 11 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (в данной части утратил силу с 1 января 1999 г.) была предусмотрена норма, в соответствии с которой в целях определения обязанностей налогоплательщика законодательные акты устанавливают и определяют:

- налогоплательщика (субъект налога);
- объект и источник налога;
- единицу налогообложения;
- налоговую ставку (норму налогового обложения);
- сроки уплаты налога;
- бюджет или внебюджетный фонд, в который зачисляется налоговый оклад²⁴⁴.

Указанная норма была усовершенствована в пункте 1 статьи 17 НК РФ, который применяется с 1 января 1999 г.: «Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно:

- объект налогообложения;
- налоговая база;

²⁴³ Закон СССР от 14 июня 1990 г. № 1560-1 «О налогах с предприятий, объединений и организаций» // Ведомостях Съезда народных депутатов СССР и Верховного Совета СССР. 1990. № 27. Ст. 522.

²⁴⁴ Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Ведомости Совета народных депутатов и Верховного Совета РФ. 1992. № 11. Ст. 527.

- налоговый период;
- налоговая ставка;
- порядок исчисления налога;
- порядок и сроки уплаты налога».

Исходя из постановления КС РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П налог может считаться законно установленным только в том случае, если законом зафиксированы существенные элементы налогового обязательства, то есть установить налог можно только путем прямого перечисления в законе о налоге существенных элементов налогового обязательства²⁴⁵.

В ряде судебных актов КС РФ конкретизировал, какие именно элементы должны входить в налоговое обязательство. Так, в определении от 17 июня 2008 г. № 498-О-О отмечается, что федеральный законодатель при осуществлении налогового регулирования связан требованиями обеспечения конституционных принципов справедливости и соразмерности в сфере налоговых отношений и вместе с тем располагает достаточной степенью усмотрения при установлении конкретных налогов: он самостоятельно определяет параметры основных элементов налога, виды налоговых ставок, продолжительность налогового периода, порядок исчисления налога, круг лиц, а также основания и порядок освобождения от налогообложения²⁴⁶.

Более подробно данный вопрос освещен в определении КС РФ от 5 февраля 2009 г. № 367-О-О: формируя структуру налоговой системы Российской Федерации, федеральный законодатель при установлении конкретного налога самостоятельно выбирает и определяет обусловленные экономическими характеристиками этого налога параметры его элементов, в

²⁴⁵ Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 11.1 закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года «О государственной границе Российской Федерации» в редакции от 19 июля 1997 года» // Собрание законодательства РФ. 1997. № 46. Ст. 5339.

²⁴⁶ Определение Конституционного Суда РФ от 17 июня 2008 г. № 499-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб гражданина Зори Владимира Васильевича на нарушение его конституционных прав пунктом 1 статьи 346.23 Налогового кодекса Российской Федерации и частью 1 статьи 15.6 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

том числе состав налогоплательщиков и объектов налогообложения, виды налоговых ставок, продолжительность налогового периода, стоимостные и (или) количественные показатели, необходимые для определения налоговой базы, а также порядок исчисления налога, обеспечивающий расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет.

Что же касается юридической науки, то тема элементов обязанности по уплате налога в ней разрабатывалась, например, в работе известного русского финансиста И.Н. Тургенева в работе «Опыт теории налогов», впервые изданной в 1818 г.: «Количество налога, время и образ платежа должны быть определены, известны платящему и независимы от власти собирателей»²⁴⁷. Немецкий ученый К.Т.ф.- Эберг считал, что следствием принципа закономерности выступает требование того, чтобы налог был точно определен в отношении его субъекта, объекта и высоты, чтобы ясно были обозначены методы раскладки и взимания, правила контроля, штрафы за уклонение от уплаты налога и способы обжалования²⁴⁸.

По мнению советского исследователя С.Д. Цыпкина, по каждому налогу законодательство предусматривает круг лиц, обязанных его уплачивать (круг субъектов налоговых правоотношений), определяет фактические условия, обстоятельства, порождающие обязанность уплаты (объект обложения), устанавливает единицу обложения, ставки, льготы и сроки уплаты, ответственность за невыполнение предусмотренных обязанностей²⁴⁹.

Современный немецкий ученый П. Кирххоф пришел к выводу, что с точки зрения государственного права законодательству надлежит определить четыре основных элемента налоговой системы: субъект обложения, объект обложения, расчетный базис и налоговую ставку²⁵⁰. А.И. Худяков обоснованно заключил, что налоговый закон должен установить все основания

²⁴⁷ Тургенев И.Н. Опыт теории налогов. Золотые страницы финансового права России. Т. 1 / И.Н. Тургенев. – М.: Статут, 1998. - С. 137.

²⁴⁸ Эберг К.Т.ф. Курс финансовой науки. – СПб.: Типография А. Розена, 1913. - С. 182.

²⁴⁹ Цыпкин С.Д. Указ. соч. - С. 57.

²⁵⁰ Государственное право Германии. Сокращенный перевод немецкого семитомного издания. Т. 2 / Отв. ред. Б.Н. Топорнин. - М.: Изд-во ИГиП РАН, 1994. - С. 145.

возникновения, исполнения и прекращения обязательства, не допуская при этом двоякого толкования, неясностей и разночтений²⁵¹. Одной из первых отечественных работ, полностью посвященных элементам налога, была книга С.Г. Пепеляева²⁵².

Выделение элементов налога позволяет, в частности, определить, какие именно органы власти вправе регламентировать соответствующие элементы в зависимости от вида налога. Так, в силу статьи 12 НК РФ федеральные налоги полностью урегулированы в НК РФ. При установлении региональных (местных) налогов на региональном (местном) уровне определяются только налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, если эти элементы налогообложения не установлены НК РФ. Иные элементы налогообложения по региональным (местным) налогам и налогоплательщики определяются НК РФ.

Ю.А. Крохина полагает, что в налоговой сфере государство санкционировало региональное и муниципальное правотворчество только относительно регулятивных норм. Охранительные нормы, содержащие меры государственного принуждения к нарушителям налогового законодательства, субъекты Российской Федерации и органы местного самоуправления создавать не вправе²⁵³.

Также интерес представляет позиция Д.В. Тютина, в соответствии с которой, исходя из пункта 6 статьи 3 НК РФ, любой налог обязана уплачивать определенная категория лиц, вследствие появления прямо перечисленных юридических фактов, в однозначно определенной (определимой) сумме, до наступления некоторого момента времени, то именно эта информация и должна следовать из нормативного правового акта о конкретном налоге. Иначе говоря, нормативный правовой акт должен дать ответ на 5 вопросов: кто, в каком случае, в какой сумме; когда и куда (в бюджет какого именно публично-правового образования) должен уплатить налог. Правовая

²⁵¹ Худяков А.И. Указ. соч. - С. 423.

²⁵² Пепеляев С.Г. Законы о налогах: элементы структуры. – М.: СВЕА, 1995. – С. 148.

²⁵³ Крохина Ю.А. Налоговое право: учебник. 3-е изд. – М.: Юрайт-Издат, 2009. - С. 74.

определенность в данном аспекте налогового права распадается на такие взаимосвязанные элементы как определенность в части субъектов (обязанного и управомоченного), в части основания возникновения обязанности, в части вида и размера обязанности, а также в части временных параметров ее исполнения.

Следовательно, в нормативном правовом акте о конкретном налоге должны быть указаны следующие существенные элементы:

- 1) лица, которые потенциально могут являться налогоплательщиками этого налога, - субъекты налога;
- 2) юридический факт, следствием которого является обязанность по уплате налога, - объект налога;
- 3) сумма налога или способ ее исчисления;
- 4) периодичность и (или) сроки уплаты;
- 5) получатель суммы налога.

Разумеется, подобный перечень существенных элементов может быть использован не только при описании налогов, но и иных правовых обязательств по уплате денежных средств (кто, в каком случае, сколько, когда и кому должен уплатить). При исключении любого элемента норма закона о налоге утратит определенность, а налог будет невозможно исчислять (уплачивать)²⁵⁴.

Сходным образом, но более кратко выразилась О.О. Журавлева: обязанность по уплате налога обладает тремя свойствами: временной определенностью, количественной определенностью, процессуальной определенностью²⁵⁵.

Однако очевидно, что данный способ разложения на составляющие обязанности по уплате налога применим для анализа любой юридической обязанности, а не только для обязанности по уплате денежных средств в виде налога. Правовая определенность при анализе любой юридической обязанности

²⁵⁴ Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций. – СПС «Гарант». - Гл. 2, п. 2.2.

²⁵⁵ Журавлева О.О. Объект налога (сбора) как категория налогового права: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2003. - С. 62, 63.

распадается на такие взаимосвязанные элементы, как определенность в части субъектов (обязанного и управомоченного), в части основания возникновения обязанности, в части вида и размера обязанности, а также в части временных и, возможно, процедурных параметров ее исполнения.

Процедурная определенность, очевидно, не является принципиальной для обязанностей, заключающихся в пассивном воздержании от каких-либо действий. Так, в силу подпункта 7 пункта 1 статьи 23 НК РФ налогоплательщики обязаны не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей.

В постановлении КС РФ от 21 января 2010 г. № 1-П отмечается, что общеправовой критерий формальной определенности, ясности, недвусмысленности правовой нормы (формальной определенности закона), обусловленный природой нормативного регулирования в правовых системах, основанных на верховенстве права, непосредственно вытекает из закрепленных Конституцией Российской Федерации принципа юридического равенства (статья 19, части 1 и 2) и принципа верховенства Конституции Российской Федерации и основанных на ней федеральных законов (статья 4, часть 2; статья 15, части 1 и 2). Неопределенность содержания правовых норм влечет неоднозначное их понимание и, следовательно, неоднозначное применение, создает возможность неограниченного усмотрения в процессе правоприменения и ведет к произволу, а значит, – к нарушению указанных конституционных принципов, реализация которых не может быть обеспечена без единообразного понимания и толкования правовой нормы всеми правоприменителями.

При этом следует учесть, что правовая определенность обязанности по уплате налога в ряде случаев создается нормативными актами органов исполнительной власти, несмотря на то, что еще в постановлении КС РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П было постулировано следующее: конституционное требование об установлении налогов и сборов только и исключительно в

законодательном порядке представляет собой один из принципов правового демократического государства и имеет своей целью гарантировать, в частности, права и законные интересы налогоплательщиков от произвола и несанкционированного вмешательства исполнительной власти. Только закон в силу его определенности, стабильности, особого порядка принятия может предоставить налогоплательщику достоверные данные для исполнения им налоговой повинности. Если существенные элементы налога или сбора устанавливаются исполнительной властью, то принцип определенности налоговых обязательств подвергается угрозе, поскольку эти обязательства могут быть изменены в худшую для налогоплательщика сторону в упрощенном порядке.

По всей видимости, под существенными элементами налога КС РФ имел в виду только те элементы, которые закреплены в этом качестве нормативно (на момент принятия данного постановления – в статье 11 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»). По этой причине законодатель, например, может вводить в формулу исчисления суммы конкретного налога некоторые параметры, которые, по его мнению, не относятся к существенным элементам налога, но при этом принципиально влияют на его сумму.

Например, на основании пункта 4 статьи 346.29 НК РФ налогоплательщики ЕНВД при исчислении данного налога обязаны умножать базовую доходность на коэффициент-дефлятор К1, устанавливаемый Минэкономразвития России на каждый год. Данный коэффициент все годы его существования никогда не устанавливался как понижающий:

- на 2003 г. – 1 (Федеральный от 31 декабря 2002 г. № 191-ФЗ)²⁵⁶;
- на 2004 г. – 1,133 (приказ Минэкономразвития России от 11 ноября 2003 г. № 337)²⁵⁷;

²⁵⁶ Федеральный от 31 декабря 2002 г. № 191-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в главы 22, 24, 25, 26.2, 26.3 и 27 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2003. № 1. Ст. 6.

- на 2005 г. – 1,104 (приказ Минэкономразвития России от 09 ноября 2004 г. № 298)²⁵⁸;
- на 2006 г. – 1,132 (приказ Минэкономразвития России от 27 октября 2005 г. № 277)²⁵⁹;
- на 2007 г. – 1,096 (приказ Минэкономразвития России от 3 ноября 2006 г. № 359)²⁶⁰;
- на 2008 г. – 1,081 (приказ Минэкономразвития России от 19 ноября 2007 г. № 401)²⁶¹;
- на 2009 г. – 1,148 (приказ Минэкономразвития России от 12 ноября 2008 г. № 392)²⁶²;
- на 2010 г. – 1,295 (приказ Минэкономразвития России от 11 ноября 2009 г. № 465)²⁶³;
- на 2011 г. – 1,372 (приказ Минэкономразвития России от 27 октября 2010 г. № 519)²⁶⁴;
- на 2012 г. – 1,4942 (приказ Минэкономразвития России от 1 ноября 2011 г. № 612)²⁶⁵;
- на 2013 г. – 1,569 (приказ Минэкономразвития России от 31 октября 2012 г. № 707)²⁶⁶;

²⁵⁷ Приказ Минэкономразвития России от 11 ноября 2003 г. № 337 «Об установлении коэффициента-дефлятора на 2004 год» // Российская газета. 2003. № 241.

²⁵⁸ Приказ Минэкономразвития России от 09 ноября 2004 г. № 298 «Об установлении коэффициента-дефлятора К3 на 2005 год» // Российская газета. 2004. № 257.

²⁵⁹ Приказ Минэкономразвития России от 27 октября 2005 г. № 277 «Об установлении коэффициента-дефлятора К1 на 2006 год» // Российская газета. 2005. № 261.

²⁶⁰ Приказ Минэкономразвития России от 3 ноября 2006 г. № 359 «Об установлении коэффициента-дефлятора К1 на 2007 год» // Российская газета. 2006. № 260.

²⁶¹ Приказ Минэкономразвития России от 19 ноября 2007 г. № 401 «Об установлении коэффициента-дефлятора К1 на 2008 год» // Российская газета. 2007. № 276.

²⁶² Приказ Минэкономразвития России от 12 ноября 2008 г. № 392 «Об установлении коэффициента-дефлятора К1 на 2009 год» // Российская газета. 2008. № 237.

²⁶³ Приказ Минэкономразвития России от 13 ноября 2009 г. № 465 «Об установлении коэффициента-дефлятора К1 на 2010 год» // Российская газета. 2009. № 217.

²⁶⁴ Приказ Минэкономразвития России от 27 октября 2010 г. № 519 «Об установлении коэффициента-дефлятора К1 на 2011 год» // Российская газета. 2010. № 259.

²⁶⁵ Приказ Минэкономразвития России от 1 ноября 2011 г. № 612 «Об установлении коэффициента-дефлятора К1 на 2012 год» // Российская газета. 2011. № 257.

– на 2014 г. – 1,672 (приказ Минэкономразвития России от 7 ноября 2013 г. № 652)²⁶⁷.

Соответственно, поскольку ставка ЕНВД установлена в размере 15 % от вмененного дохода (статья 346.31 НК РФ), то, например, в 2014 г. налогоплательщик ЕНВД должен уплачивать данный налог в размере, на 67,2 % большем той величины, которая установлена в актах органов законодательной (представительной) власти. При этом в Пояснительной записке к проекту Федерального закона № 198712-3 «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» указано, что «субъекты Российской Федерации могут изменять базовую доходность, корректируя ее на коэффициенты К1, К2 и К3, которые отражают особенности ведения предпринимательской деятельности в различных муниципальных образованиях, особенности населенного пункта, месторасположение как самого населенного пункта, так и внутри его, особенности ассортимента продукции (товаров, работ, услуг), сезонность и другие факторы, а также уровень инфляции».

Таким образом, законодатель предоставил возможность федеральному органу исполнительной власти (Минэкономразвития России), по–сути, неограниченное право корректировать (повышать) размер ЕНВД, тем самым определяя его окончательную величину, в какой его необходимо уплатить. Это означает, что фактически сумма налога частично регламентируется не законодательным, а исполнительным органом власти. Однако то, что в Пояснительной записке к проекту Федерального закона № 198712-3 введение коэффициента К1 (в первоначальном варианте – К3) обосновано необходимостью отслеживать уровень инфляции, не должно, как

²⁶⁶ Приказ Минэкономразвития России от 31 октября 2012 г. № 707 «Об установлении коэффициента-дефлятора К1 на 2013 год» // Российская газета. 2012. № 268.

²⁶⁷ Приказ Минэкономразвития России от 7 ноября 2013 г. № 652 «Об установлении коэффициента-дефлятора К1 на 2013 год» // Российская газета. 2013. № 264.

представляется, служить средством преодоления правовых позиций КС РФ относительно установления налога только законом (в том числе постановление от 11 ноября 1997 г. № 16-П). Обоснование у некоторой нормы ее особой экономической сущности не может стать причиной неконституционного делегирования прав по регламентации соответствующих правоотношений органу исполнительной власти. Увеличение (уменьшение) размера ЕНВД – прерогатива законодателя, что он, собственно, уже и делал, увеличив, например, с 1 января 2005 г. базовую доходность для розничной торговли, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы, с 1200 рублей на квадратный метр до 1800 рублей на квадратный метр площади торгового зала²⁶⁸.

При ином подходе является вполне законным, например, введение в главу 28 НК РФ «Транспортный налог» (как, впрочем, и в любую другую главу второй части НК РФ) подобного повышающего коэффициента–дефлятора, периодически устанавливаемого Правительством РФ (Минфином РФ, Минэкономразвития РФ, органом исполнительной власти субъекта федерации или муниципального образования в зависимости от вида налога). Кроме необходимости отслеживания в ЕНВД уровня инфляции, что ежегодно мог бы делать и сам законодатель, вполне возможно обосновать и иными экономическими обстоятельствами право органов исполнительной власти увеличивать конкретный налог (например, увеличение экономической потребности государства в средствах, снижение мировых цен на нефть и т.д.).

Более того, федеральный законодатель с 1 января 2014 г. уже реализовал данную модель правового регулирования в налоге на имущество физических лиц. В соответствии с пунктом 1 статьи 3 и пунктом 2 статьи 5 Закона Российской Федерации от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц» облагаемую данным налогом суммарную

²⁶⁸ Федеральный закон от 29 июля 2004 г. № 95-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах» // Собрание законодательства РФ. 2004. № 31. Ст. 3231.

инвентаризационную стоимость объектов налогообложения теперь необходимо умножать на соответствующий коэффициент–дефлятор. Кроме того, как установлено в пункте 2 статьи 5 указанного закона Российской Федерации, используются последние данные об инвентаризационной стоимости, представленные в установленном порядке в налоговые органы до 1 марта 2013 года.

Соответственно, федеральный законодатель теперь «зафиксировал» суммарную инвентаризационную стоимость по состоянию на 1 марта 2013 года и в будущем планирует регулировать налог централизованно через коэффициент–дефлятор без необходимости переоценки инвентаризационной стоимости на местном уровне.

В силу пункта 6 статьи 8 Федерального закона от 2 ноября 2013 г. № 306-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» налог на имущество физических лиц за 2013 год исчисляется в порядке, установленном законом Российской Федерации от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц» (в редакции данного Федерального закона) без учета коэффициента–дефлятора. Однако изложенное не оставляет сомнений в том, что коэффициент–дефлятор для целей данного налога будет только повышающим.

Вообще говоря, КС РФ не исключает полностью регулирования налоговых правоотношений органами исполнительной власти, но указывает, что федеральный законодатель обязан установить количественный предел их нормотворческой активности. Так, не исключено рассмотрение таможенных пошлин в качестве налогов. При этом их ставки регламентируются Правительством РФ. В Определении КС РФ от 5 ноября 1999 г. № 193-О разъяснено, что конкретные ставки таможенных пошлин по тем или иным группам ввозимых товаров в Таможенном тарифе – своде таможенных ставок, утвержденном Постановлением Правительства РФ, – определены именно в пределах ставок, установленных законодателем, причем их размеры

значительно ниже предельных, то есть установленных в федеральном законе. В Определении КС РФ от 15 декабря 2000 г. № 294-О, в свою очередь, указано, что полномочия Правительства РФ в сфере установления ставок ввозных и вывозных таможенных пошлин определяются федеральным законом. Применительно к различным видам таможенных пошлин закон может устанавливать как размеры ставок, так и критерии, условия, согласно которым они определяются, делегируя соответствующие полномочия Правительству РФ.

Но и с этой точки зрения размер коэффициентов–дефляторов фактически не ограничен федеральным законодателем: орган исполнительной власти устанавливает их по непрозрачной процедуре и для него не существует количественных ограничений на их величину.

Тем не менее такой механизм исчисления ЕНВД, существующий с 2004 г., пока не поставлен под сомнение высшими судебными органами. В постановлении Президиума ВАС РФ от 24 марта 2009 г. № 15256/08 Суд отметил, что корректирующий коэффициент базовой доходности К2 (другой корректирующий коэффициент ЕНВД, установленный как понижающий) не является обязательным элементом налогообложения, предусмотренным статьей 17 НК РФ²⁶⁹.

С этой точки зрения федеральный законодатель, делегировавший право федеральным органам исполнительной власти увеличивать размер ЕНВД, как это ни парадоксально, не преодолел правовую позицию, изложенную в постановлении КС РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П, поскольку все существенные элементы этого налога (как их определяет статья 17 НК РФ) установлены актами законодательной (представительной) власти. По всей видимости, необходима проверка норм пункта 4 статьи 346.29 НК РФ на уровне КС РФ на предмет их соответствия Конституции РФ и ранее выраженным позициям КС РФ. При этом уровень коэффициента К1 на 2014 г. – 1,672 таков,

²⁶⁹ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 24 марта 2009 г. № 14519/08 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

что говорить об отсутствии или несущественности нарушения прав налогоплательщиков ЕНВД невозможно.

«Успешно» опробовав коэффициент–дефлятор на ЕНВД, федеральный законодатель закрепил успех, введя с 1 января 2013 г. общую норму в пункт 2 статьи 11 НК РФ: коэффициент–дефлятор – коэффициент, устанавливаемый ежегодно на каждый следующий календарный год и рассчитываемый как произведение коэффициента–дефлятора, применяемого для целей соответствующих глав НК РФ в предшествующем календарном году, и коэффициента, учитывающего изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем календарном году. Коэффициенты–дефляторы устанавливаются, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по нормативно–правовому регулированию в сфере анализа и прогнозирования социально–экономического развития, в соответствии с данными государственной статистической отчетности и подлежат официальному опубликованию в «Российской газете» не позднее 20 ноября года, в котором устанавливаются коэффициенты–дефляторы.

Соответственно, теперь коэффициенты–дефляторы рассматриваются, как совершенно нормальное, а вовсе не исключительное явление при исчислении НДФЛ (пункт 3 статьи 227.1 НК РФ), НДС (пункт 2 статьи 342 НК РФ), ЕНВД (статья 346.27, пункт 4 статьи 346.29 НК РФ), налога на имущество физических лиц (пункт 1 статьи 3 и пункт 2 статьи 5 Закона Российской Федерации от 9 декабря 1991 г. № 2003–1 «О налогах на имущество физических лиц»).

Иной вариант обеспечения правовой определенности в обязанности по уплате (перечислению) налога нормативными правовыми актами органов исполнительной власти – регламентация уплаты налога через банки, практически всегда присутствующие в процессе перечисления налогов в бюджет.

Следует учесть, что в качестве регламентирующего органа могут выступать не только органы исполнительной власти, названные в данном качестве в законодательстве. Например, в пункте 2 части 1 статьи 29 АПК РФ названы не только государственные органы, органы местного самоуправления и должностные лица, но и иные органы, организации, наделенные федеральным законом отдельными государственными или иными публичными полномочиями²⁷⁰. Поэтому для рассматриваемых целей можно учитывать органы исполнительной власти, а также иные органы, исполняющие публичные функции и формально не являющиеся органами законодательной (представительной) власти.

В силу пункта 1 статьи 45 НК РФ обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах. Как следует из пункта 4 статьи 58 НК РФ уплата налога производится в наличной или безналичной форме. На основании подпункта 1 пункта 3 статьи 45 НК РФ обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа. Пункт 7 статьи 45 НК РФ устанавливает, что поручение на перечисление налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства заполняется налогоплательщиком в соответствии с правилами заполнения поручений. Указанные правила устанавливаются Министерством финансов Российской Федерации по согласованию с Центральным банком Российской Федерации.

Приказом Минфина РФ от 24 ноября 2004 г. № 106н утверждены Правила указания информации в полях расчетных документов на перечисление налогов,

²⁷⁰ Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации : Федеральный закон от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2002. № 30. Ст. 3012.

сборов и иных платежей в бюджетную систему Российской Федерации²⁷¹. Данный нормативный акт применяется в дополнение к Положению о правилах осуществления перевода денежных средств (утв. Банком России 19 июня 2012 г. № 383-П), которым утверждены формы платежных поручений²⁷².

Очевидно, что без данных нормативных актов налогоплательщик не имел бы возможности добровольно уплатить налог через банк в безналичной форме. Но в данном случае речь не идет о регламентации суммы налога (объекта налога, налогового периода, срока уплаты).

Тем не менее, очевидно, что «порядок уплаты налога», являющийся в силу пункта 1 статьи 17 НК РФ обязательным элементом налога, урегулирован не только в НК РФ, но и в иных нормативных актах.

В данном случае актуальна позиция А.В. Демина о том, что органы исполнительной власти не вправе издавать акты, содержащие «новые», первичные налогово-правовые нормы, не имеющие правовых оснований в актах налогового законодательства. Если говорить о предметном содержании подзаконных актов, то они могут регулировать лишь малозначительные, не принципиальные вопросы налогообложения²⁷³.

С этой точки зрения установление форм платежных документов и регламентация порядка уплаты налога через банк не могут быть обозначены как малозначительные (не принципиальные) вопросы налогообложения. Скорее, верным представлялось бы такое утверждение: некоторые вопросы, связанные с уплатой налога, но не касающиеся элементов налога (потенциальные налогоплательщики, объект налога, сумма налога или способ ее исчисления, периодичность и (или) сроки уплаты, получатель суммы налога) могут быть урегулированы нормативными правовыми актами органов исполнительной

²⁷¹ Приказ Минфина РФ от 24 ноября 2004 г. № 106н «Об утверждении Правил указания информации в полях расчетных документов на перечисление налогов, сборов и иных платежей в бюджетную систему Российской Федерации» // Российская газета. 2004. № 282.

²⁷² Положение о правилах осуществления перевода денежных средств (утв. Банком России 19 июня 2012 г. № 383-П) // Вестник Банка России. 2012. № 34.

²⁷³ Демин А.В. Нормы налогового права. – Красноярск : Сиб. федер. ун-т, 2010. - С. 59.

власти или иных органов, исполняющих публичные функции и не являющихся органами законодательной (представительной) власти.

Кроме того, для исполнения обязанности по уплате налога могут быть существенны и индивидуальные акты органов власти. Так, в силу подпункта б пункта 1 статьи 32 НК РФ налоговые органы обязаны сообщать налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам при их постановке на учет в налоговых органах сведения о реквизитах соответствующих счетов Федерального казначейства, а также в порядке, определяемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, доводить до налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сведения об изменении реквизитов этих счетов и иные сведения, необходимые для заполнения поручений на перечисление налогов, сборов, пеней и штрафов в бюджетную систему Российской Федерации.

Указанный порядок принят приказом ФНС РФ от 9 ноября 2006 г. № САЭ-3-10/776@²⁷⁴.

По результатам исследования, проведенного в данном параграфе, можно сделать следующие выводы:

1. Структура обязанности по уплате налога как основной налоговой обязанности обусловлена принципом правовой определенности. При этом правовая определенность при анализе любой юридической обязанности распадается на такие взаимосвязанные элементы как определенность в части субъектов (обязанного и управомоченного), в части основания возникновения обязанности, в части вида и размера обязанности, а также в части временных и, возможно, процедурных параметров ее исполнения. Все элементы налога (потенциальные налогоплательщики, объект налога, сумма налога или способ

²⁷⁴ Приказ ФНС РФ от 9 ноября 2006 г. № САЭ-3-10/776@ «Об утверждении Порядка доведения до налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сведений об изменении реквизитов соответствующих счетов Федерального казначейства и иных сведений, необходимых для заполнения поручений на перечисление налогов, сборов, пеней и штрафов в бюджетную систему Российской Федерации» // Российская газета. 2006. № 280.

ее исчисления, периодичность и (или) сроки уплаты, получатель суммы налога), исходя из правовых позиций КС РФ, подлежат установлению только органами законодательной (представительной) власти.

2. Некоторые вопросы, связанные с уплатой налога, но не касающиеся элементов налога, могут быть урегулированы нормативными правовыми актами органов исполнительной власти или иных органов, исполняющих публичные функции и не являющихся органами законодательной (представительной) власти.

3. Обосновано осуществление нормоконтроля положений, регламентирующих обязательное применение коэффициентов–дефляторов при исчислении отдельных налогов (в том числе пункта 2 статьи 11, пункта 3 статьи 227.1, пункта 2 статьи 342, статьи 346.27, пункта 4 статьи 346.29 НК РФ, пункта 1 статьи 3 и пункта 2 статьи 5 Закона РФ от 9 декабря 1991 г. № 2003–1 «О налогах на имущество физических лиц») на уровне Конституционного Суда Российской Федерации на предмет их соответствия Конституции РФ и ранее выраженным позициям Конституционного Суда Российской Федерации. Представляется, что данные нормы в той части, в которой ими устанавливается возможность применения коэффициента–дефлятора в размере большем единицы, то есть повышающего, означают, что налогоплательщик соответствующего налога обязывается уплачивать его в размере большем, чем это установлено в актах органов законодательной (представительной) власти. При этом коэффициент–дефлятор, влекущий повышенный размер налога, устанавливается актом органа исполнительной власти, что недопустимо с точки зрения правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации.

§ 2. Теоретические положения о структуре налоговой обязанности по представлению налоговых деклараций

Согласно пункту 1 статьи 80 НК РФ под налоговой декларацией понимается письменное заявление или заявление, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

В силу той же нормы налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Общие исключения из данной обязанности предусмотрены, например, в пункте 2 статьи 80 НК РФ: не подлежат представлению в налоговые органы налоговые декларации (расчеты) по тем налогам, по которым налогоплательщики освобождены от обязанности по их уплате в связи с применением специальных налоговых режимов в части деятельности, осуществление которой влечет применение специальных налоговых режимов, либо имущества, используемого для осуществления такой деятельности.

Как следует из пункта 6 статьи 80 НК РФ, налоговая декларация (расчет) представляется в установленные законодательством о налогах и сборах сроки.

Правовая природа налоговой декларации раскрыта, например, в определении КС РФ от 15 ноября 2007 г. № 817-О-О: «Конституция Российской Федерации, закрепляя обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы (статья 57), непосредственно не предусматривает обеспечительный механизм исполнения данной обязанности – его установление относится к полномочиям законодателя. Одним из элементов такого механизма

является налоговая декларация»²⁷⁵. В несколько ограниченном варианте та же позиция ранее была аргументирована в постановлении КС РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П: система налогообложения основывается на информации о доходах, представляемой прежде всего самим налогоплательщиком²⁷⁶.

Более подробная правовая позиция изложена в определении КС РФ от 16 января 2009 г. № 146-О-О: «Налоговая декларация является основным документом налоговой отчетности, непредставление в установленный срок которого ставит под угрозу эффективное осуществление налогового контроля и своевременное обнаружение фактов несвоевременного, неполного или неправильного исполнения налоговой обязанности. На основе представляемых налогоплательщиками налоговых деклараций в соответствии со статьей 88 НК РФ осуществляются мероприятия камерального налогового контроля. И хотя непредставление в установленный срок налоговой декларации не может полностью блокировать осуществление в отношении налогоплательщика контрольных мероприятий, имея в виду, в том числе, возможность проведения выездных налоговых проверок, игнорирование налогоплательщиком соответствующей обязанности способно существенным образом затруднить нормальное осуществление налоговым органом его функций»²⁷⁷.

Иными словами, налоговая декларация по конкретному налогу представляет собой особый способ информирования налогоплательщиком

²⁷⁵ Определение Конституционного Суда РФ от 15 ноября 2007 г. № 817-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Мельниковой Фаины Фадеевны на нарушение ее конституционных прав Налоговым кодексом Российской Федерации и приказом Министерства финансов Российской Федерации «Об утверждении формы налоговой декларации по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности и Порядка ее заполнения» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

²⁷⁶ Постановление Конституционного Суда РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 4.

²⁷⁷ Определение Конституционного Суда РФ от 16 января 2009 г. № 146-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Амирова Анвара Каримовича на нарушение его конституционных прав пунктом 2 статьи 119 и пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

государства в лице налогового органа о наличии у него существенных для исчисления данного налога фактах и о том, есть ли у него в связи с этим обязанность платить налог по итогам налогового периода либо право на возврат (возмещение) налога.

Д.В. Тютин предлагает исходить из того, что налоговая декларация представляет собой официальное письменное или приравненное к письменному заявление налогоплательщика об исчисленной им сумме конкретного налога за налоговый период, содержащее расчет данной суммы²⁷⁸.

Очевидно, что обязанность по представлению налоговой декларации обременяет налогоплательщика, в том числе и его имущество (прямо либо косвенно). Для правильного заполнения и представления налоговой декларации плательщик должен затрачивать свое время и ресурсы. Не исключено, что затраты налогоплательщика на заполнение и представление конкретной налоговой декларации будут превышать сумму налога, подлежащую уплате на основании данной декларации, что особенно актуально для «нулевых» деклараций.

В Постановлении Конституционного Суда РФ от 19 июня 2003 г. № 11-П разъяснено, что ухудшение условий может заключаться как в возложении дополнительного налогового бремени, так и в необходимости исполнять иные, ранее не предусмотренные законодательством обязанности по исчислению и уплате налога, за неисполнение которых применяются меры налоговой ответственности²⁷⁹.

Указанную позицию КС РФ в полной мере можно отнести и к обязанности по представлению налоговых деклараций, потому что введение

²⁷⁸ Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций. – СПС «Гарант». - Гл. 2, п. 2.4.

²⁷⁹ Постановление Конституционного Суда РФ от 19 июня 2003 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности положений федерального законодательства и законодательства субъектов Российской Федерации, регулирующего налогообложение субъектов малого предпринимательства - индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, в связи с жалобами ряда граждан» // Российская газета. 2003. № 127 (3241).

данной обязанности определенно ухудшает условия деятельности налогоплательщика.

Применяя ранее выработанный инструментарий, очевидно, что нормативный правовой акт о налоговой обязанности по предоставлению налоговой декларации должен дать ответ на 5 вопросов: кто, в каком случае, в какой форме; когда и куда должен представить налоговую декларацию. Следовательно, в нормативном правовом акте о конкретном налоге должны быть указаны такие существенные элементы налоговой обязанности по представлению декларации, как:

- 1) лица, которые потенциально могут являться субъектами обязанности, - субъекты декларирования;
- 2) юридический факт, следствием которого является обязанность по представлению налоговой декларации;
- 3) способ создания (заполнения) налоговой декларации;
- 4) периодичность и (или) сроки представления;
- 5) получатель налоговой декларации.

Как и при регламентации налоговой обязанности по уплате налога, при исключении любого элемента норма закона утратит определенность, а декларацию будет невозможно представлять (требовать ее представления – с точки зрения получателя).

В некоторых налогах обязанность по представлению налоговой декларации вообще не предусмотрена, то есть не указаны ни субъекты декларирования, ни иные элементы рассматриваемой налоговой обязанности. Такая ситуация имеет место, например, в Законе РФ от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц», в соответствии с пунктом 1 статьи 5 которого исчисление данного налога производится только налоговыми органами²⁸⁰. Данное обстоятельство объяснимо тем, что у налоговых органов имеется полная информация о налогоплательщиках, об

²⁸⁰ Закон РФ от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц» // Ведомости Съезда народных депутатов РФ и Верховного Совета РФ. 1992. № 8. Ст. 363.

облагаемом имуществе и его существенных для налогообложения характеристиках, получаемая из регистрирующих органов (пункты 2, 4 статьи 5 Закона РФ «О налогах на имущество физических лиц», пункты 3, 4, 9.1 статьи 85 НК РФ).

Другой пример – транспортный налог в части, относящейся к физическим лицам. В пункте 1 статьи 363.1 НК РФ предусмотрено, что только налогоплательщики, являющиеся организациями, по истечении налогового периода представляют в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств налоговую декларацию по транспортному налогу. Поэтому хотя физические лица и уплачивают транспортный налог, субъектами декларирования они не являются, по той же причине: в налоговом органе есть полная информация о них и об облагаемом имуществе (пункты 3, 4 статьи 85 НК РФ). По этой причине транспортный налог для физических лиц также исчисляется только налоговыми органами (пункт 1 статьи 362 НК РФ).

Вообще, законодатель мог ввести «дублирование» каналов получения информации по транспортному налогу в части физических лиц и по налогу на имущество физических лиц, предусмотрев для налогоплательщиков обязанность по представлению налоговых деклараций. Именно так в подпункте 1 пункта 2 статьи 23 и в пункте 1 статьи 86 НК РФ предусмотрены обязанности организаций и индивидуальных предпринимателей, с одной стороны, а также банков, с другой стороны, информировать налоговые органы об открытии или о закрытии счетов. Тем не менее, обязанность по представлению налоговых деклараций на указанных физических лиц не возложена, по всей видимости, в целях недопущения излишнего обременения частных субъектов налоговыми обязанностями.

Патентная система налогообложения, введенная с 1 января 2013 г. главой 26.5 НК РФ (а точнее, - существенно модифицированная из упрощенной системы налогообложения), предполагает разрешительный характер ее применения, что подтверждается тем, что патент выдает налоговый орган (пункт 3 статьи 346.45 НК РФ). В связи с тем, что вся существенная для

налогообложения информация есть в заявлении о выдаче патента (пункт 2 статьи 346.45 НК РФ) и в самом патенте, в силу статьи 346.52 НК РФ налоговая декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением патентной системы налогообложения, в налоговые органы не представляется.

В ряде случаев вопрос о том, установлена ли обязанность по представлению налоговой декларации в рамках конкретного налога, является достаточно непростым. Исходя из уже упоминавшихся определения КС РФ от 17 июня 2008 г. № 499-О-О и пункта 7 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации»²⁸¹, обязанность по представлению налоговой декларации по тому или иному виду налога обусловлена не наличием суммы такого налога к уплате, а положениями закона об этом виде налога, которыми соответствующее лицо отнесено к числу плательщиков данного налога, если только в данном законе не содержатся специальные правила представления налоговых деклараций либо особым образом обозначены налогоплательщики.

Таким образом, в плане определения субъекта декларирования можно утверждать, что если налоговая обязанность по декларированию установлена, то в общем случае это тот потенциальный налогоплательщик, который рассматривается в этом качестве в соответствующей главе НК РФ и на которого возложена обязанность по самостоятельному исчислению налога. В некоторых случаях, прямо следующих из статьи 80 НК РФ и конкретной главы второй части НК РФ, обязанность по представлению налоговой декларации отсутствует.

Например, в соответствии со статьей 179 НК РФ налогоплательщиками акциза признаются: 1) организации; 2) индивидуальные предприниматели;

²⁸¹ Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 марта 2003 г. № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2003. № 5.

3) лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, определяемые в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле. Организации и иные лица, указанные в настоящей статье, признаются налогоплательщиками, если они совершают операции, подлежащие налогообложению в соответствии с настоящей главой.

Это означает, что если организация или индивидуальный предприниматель не осуществляют операций, подлежащих налогообложению акцизом, они и не являются налогоплательщиками акциза. В силу пункта 5 статьи 204 НК РФ налогоплательщики акциза в общем случае обязаны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения налоговую декларацию по акцизу за налоговый период не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Таким образом, организации и индивидуальные предприниматели, не осуществляющие операций, подлежащих налогообложению акцизом, не обязаны и представлять налоговую декларацию по данному налогу.

Иная ситуация имеет место с НДС. Как установлено в пункте 1 статьи 143 НК РФ, налогоплательщиками указанного налога в общем случае признаются: 1) организации; 2) индивидуальные предприниматели; 3) лица, признаваемые налогоплательщиками налога на добавленную стоимость в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, определяемые в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Иными словами, в отличие от акциза, налогоплательщиками НДС признаются все организации и индивидуальные предприниматели, вне зависимости от того, осуществляют ли они операции, подлежащие налогообложению НДС. Соответствующим образом должна толковаться и норма пункта 5 статьи 174 НК РФ: налогоплательщики, в том числе являющиеся налоговыми агентами, а также лица, указанные в пункте 5

статьи 173 НК РФ, обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию по установленному формату в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено настоящей главой.

Следовательно, в общем случае все организации и индивидуальные предприниматели должны представлять налоговые декларации по НДС, в том числе «нулевые», а также с суммой налога, исчисленной к возмещению (статья 176 НК РФ).

В силу пункта 2 статьи 80 НК РФ лицо, признаваемое налогоплательщиком по одному или нескольким налогам, не осуществляющее операций, в результате которых происходит движение денежных средств на его счетах в банках или в кассе организации, и не имеющее по этим налогам объектов налогообложения, представляет по данным налогам единую (упрощенную) налоговую декларацию. Форма единой (упрощенной) налоговой декларации и порядок ее заполнения утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по согласованию с Минфином РФ. Форма указанной декларации и утверждена приказом Минфина РФ от 10 июля 2007 г. № 62н²⁸².

Так, индивидуальный предприниматель, не имеющий объектов налогообложения НДС, в частности, не осуществляющий реализацию товаров (работ, услуг) – пункт 1 статьи 146 НК РФ, и по счетам которого в банках не происходит движение денежных средств, по итогам квартала формально должен представлять не «нулевую» декларацию по НДС, а единую (упрощенную) налоговую декларацию.

²⁸² Приказ Минфина РФ от 10 июля 2007 г. № 62н «Об утверждении формы единой (упрощенной) налоговой декларации и порядка ее заполнения» // Российская газета. 2007. № 171.

Факты практического применения нормы пункта 2 статьи 80 НК РФ, исходя из информации о судебных актах, содержащейся в справочно-правовых системах, единичны. Тем не менее ряд проблем, не разрешенных законодателем, и касающихся соотношения единой (упрощенной) и иных налоговых деклараций, решаются на уровне судебных актов. Так, в постановлении Федерального арбитражного суда Московского округа от 29 июля 2011 г. № КА-А41/7687-11 сделан вывод о том, что поскольку единая (упрощенная) декларация за четвертый квартала 2007 г. была представлена налогоплательщиком в налоговый орган, декларация по НДС, впоследствии представленная за тот же период, является уточненной²⁸³.

Достаточно сложно обязанность по представлению декларации урегулирована в отношении НДФЛ. В силу пункта 1 статьи 229 НК РФ налоговая декларация по данному налогу представляется налогоплательщиками, указанными в статьях 227, 227.1 и 228 настоящего Кодекса. В частности, в силу пункта 1 статьи 227 НК РФ исчисление и уплату налога в соответствии с настоящей статьей производят физические лица, зарегистрированные в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, – по суммам доходов, полученных от осуществления такой деятельности. Это предполагает, что индивидуальный предприниматель, работающий по трудовому договору и получающий облагаемый доход, но не осуществляющий предпринимательской деятельности, представлять налоговую декларацию по НДФЛ формально не обязан, хотя в его деятельности и есть объект налогообложения НДФЛ – доход (статья 209 НК РФ).

Однако принципиально иной подход следует из определения КС РФ от 11 июля 2006 г. № 265-О. В данном судебном акте разъяснено, что к обязанностям индивидуального предпринимателя, вытекающим из его статуса,

²⁸³ Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 29 июля 2011 г. № КА-А41/7687-11 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

относится обязанность представлять налоговую декларацию по НДФЛ (п. 1 ст. 229 НК РФ), которая не ставится в зависимость от результатов предпринимательской деятельности, то есть от полученного дохода в соответствующем налоговом периоде²⁸⁴.

При этом позиция заявителя, описанная в данном судебном акте, сводилась к тому, что в течение 2002 – 2003 годов гражданин Е.В. Раю предпринимательскую деятельность не вел, и, поскольку доходов от ее осуществления не возникло, у него не было обязанности по самостоятельному исчислению и уплате налога на доходы физических лиц; суммы же налога, отраженные в налоговых декларациях, удержаны по месту его работы и перечислены в соответствующий бюджет налоговым агентом (работодателем). Соответственно, КС РФ фактически истолковал пункт 1 статьи 229 НК РФ таким образом, что обязанность по представлению налоговой декларации по НДФЛ для индивидуальных предпринимателей является в чистом виде статусной.

Применительно к ЕНВД в силу пункта 1 статьи 346.28 НК РФ, налогоплательщиками являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории муниципального района, городского округа, городов федерального значения Москвы и Санкт–Петербурга, в которых введен единый налог, предпринимательскую деятельность, облагаемую единым налогом, и перешедшие на уплату единого налога в порядке, установленном главой 26.3 НК РФ. В пункте 3 статьи 346.32 НК РФ установлено, что налоговые декларации по указанному налогу по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками в налоговые органы не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода (квартал – статья 346.30 НК РФ). Если предположить, что некоторым лицом, применяющим ЕНВД, облагаемая предпринимательская деятельность в

²⁸⁴ Определение Конституционного Суда РФ от 11 июля 2006 г. № 265-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса мирового судьи судебного участка № 1 города Смоленска о проверке конституционности пункта 2 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2006. № 6.

определенном квартале не осуществляется, то, строго говоря, обязанность по представлению декларации по ЕНВД отсутствует, равно как и обязанность по его уплате.

В то же время, достаточно неоднозначное разъяснение содержится в пункте 7 информационного письма Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. № 157 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с применением положений главы 26.3 Налогового кодекса Российской Федерации». По мнению Суда, неосуществление в течение определенного налогового периода предпринимательской деятельности соответствующего вида не является основанием для освобождения плательщика ЕНВД от обязанностей представлять налоговую декларацию и уплачивать этот налог. Президиум ВАС РФ мотивировал данный вывод тем, что налогоплательщики ЕНВД подлежат специальной постановке на учет в налоговом органе, а в спорном налоговом периоде рассматриваемый налогоплательщик заявления о снятии с учета в налоговый орган не направлял.

На основании изложенного, как и в обязанности по уплате налога, можно выделить субъект обязанности по представлению налоговой декларации, а также юридический факт, порождающий соответствующую обязанность. Для целей исчисления налога в данном качестве выступает объект налога, для целей декларирования таким фактом может быть и только статус потенциального налогоплательщика в налоговом периоде, и факт осуществления облагаемой деятельности, и иные факты. Указанные особенности подтверждают вывод о том, что обязанность по уплате налога и обязанность по декларированию могут быть урегулированы независимо друг от друга.

Во всяком случае, нет ничего удивительного в том, что в НК РФ не продублирована норма пункта 1 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»: обязанности налогоплательщика возникают при наличии у него объекта налогообложения и по основаниям, установленным законодательными актами. Значительное число обязанностей потенциальных налогоплательщиков

сейчас вообще не связаны с тем, есть ли в их деятельности объект налогообложения по конкретному налогу.

Что же касается такого элемента, как способ создания (заполнения) налоговой декларации, то в силу пункта 3 статьи 80 НК РФ налоговая декларация (расчет) представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента по установленной форме на бумажном носителе или по установленным форматам в электронной форме вместе с документами, которые в соответствии с НК РФ должны прилагаться к налоговой декларации (расчету). Налогоплательщики вправе представить документы, которые в соответствии с НК РФ должны прилагаться к налоговой декларации (расчету), в электронной форме. Бланки налоговых деклараций (расчетов) предоставляются налоговыми органами бесплатно.

Такой элемент налоговой обязанности по представлению налоговой декларации, как периодичность и (или) сроки представления, имеет существенное сходство с периодичностью и (или) сроками уплаты налога. На основании пункта 6 статьи 80 НК РФ налоговая декларация (расчет) представляется в установленные законодательством о налогах и сборах сроки.

На первый взгляд, исходя из пункта 1 статьи 80 НК РФ, налоговая декларация должна представляться по итогам налогового периода после его окончания в силу того, что обязанность по уплате конкретного налога возникает и может быть точно определена только по окончании налогового периода (п. 8 постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. № 25²⁸⁵). Тем не менее, в пункте 1 статьи 289 НК РФ применительно к налогу на прибыль организаций установлено, что налогоплательщики независимо от наличия у них обязанности по уплате налога и (или) авансовых платежей по налогу, особенностей исчисления и уплаты налога обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту

²⁸⁵ Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22 июня 2006 г. № 25 «О некоторых вопросах, связанных с квалификацией и установлением требований по обязательным платежам, а также санкциям за публичные правонарушения в деле о банкротстве» // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2006. № 9.

своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения, если иное не предусмотрено настоящим пунктом, соответствующие налоговые декларации в порядке, определенном настоящей статьей. Таким образом, в данной норме предписано представлять налоговые декларации по налогу на прибыль организаций по истечении каждого отчетного и налогового периода.

По мнению ВАС РФ, доминировавшему в течение более 10 лет, по истечении отчетного периода по налогу на прибыль представлению подлежит именно налоговая декларация, а не расчет авансового платежа. Эта позиция была выражена в пункте 20 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71²⁸⁶ и в постановлении Президиума ВАС РФ от 12 октября 2010 г. № 3299/10²⁸⁷, а за непредставление данного документа, по мнению Суда, следует применять статью 119 НК РФ.

Данная практика ВАС РФ, естественно, повлияла на практику иных арбитражных судов. Так, в рекомендациях Научно–консультативного совета Федерального арбитражного суда Волго–Вятского округа от 14 октября 2010 г. «О практике применения налогового законодательства» содержится следующее разъяснение²⁸⁸:

Вопрос 18: Налогоплательщик несвоевременно представил поквартальную (помесячную) налоговую декларацию по налогу на прибыль организаций (п. 1 ст. 289 НК РФ). Следует ли для целей расчета штрафа по ст. 119 НК РФ использовать всю сумму налога, которая продекларирована в данной декларации, либо из нее следует исключить суммы налога, подлежащие декларированию за ранее окончившиеся кварталы (месяцы)?

²⁸⁶ Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 марта 2003 г. № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2003. № 5.

²⁸⁷ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2010 г. № 3299/10 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2011. № 1.

²⁸⁸ Рекомендации Научно–консультативного совета Федерального арбитражного суда Волго–Вятского округа от 14 октября 2010 г. «О практике применения налогового законодательства» (одобрены Президиумом Федерального арбитражного суда Волго–Вятского округа, протокол заседания от 19.10.2010 № 7) // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

Рекомендации НКС: Для целей расчета штрафа по ст. 119 НК РФ следует из продекларированной в данной декларации суммы налога (авансового платежа) исключить суммы налога (авансовых платежей), подлежащих декларированию за ранее окончившиеся кварталы (месяцы), поскольку по налогу на прибыль организаций каждый последующий отчетный период включает в себя нарастающим итогом предыдущий отчетный период (ст. 285 НК РФ).

При этом обозначения расчетов авансовых платежей как налоговых деклараций в настоящее время нет ни по одному из иных налогов. Некоторое время (до 1 января 2009 г.) действовала первоначальная редакция пункта 1 статьи 346.10 НК РФ, в соответствии с которой налогоплательщики ЕСХН по истечении отчетного и налогового периодов обязаны были представлять в налоговые органы налоговые декларации. Сейчас редакция указанного пункта изменена, документ обозначен только как налоговая декларация и представляется только по истечении налогового периода (календарного года – статья 346.7 НК РФ).

Однако за период действия первоначальной редакции пункта 1 статьи 346.10 НК РФ (по всей видимости, под воздействием указанной позиции ВАС РФ) сформировалась практика, в рамках которой суды не ставили под сомнение применение штрафа по статье 119 НК РФ за непредставление полугодовых «деклараций» по ЕСХН, в частности, постановление Федерального арбитражного суда Северокавказского округа от 26 апреля 2007 г. по делу № А32-26658/2006-4/399; определением ВАС РФ от 27 июля 2007 г. № ВАС-9237/2007 отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ для пересмотра судебного акта в порядке надзора.

В настоящее время ВАС РФ изменил свою позицию, хотя в НК РФ в части налога на прибыль организаций изменений не вносились. Во всяком случае в пункте 17 постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» разъяснено, что

судам необходимо исходить из того, что установленной статьей 119 НК РФ ответственностью за несвоевременное представление налоговой декларации не охватываются деяния, выразившиеся в непредставлении либо в несвоевременном представлении по итогам отчетного периода расчета авансовых платежей вне зависимости от того, как поименован этот документ в той или иной главе части второй Кодекса.

В отсутствие проблемы, как представляется, не было бы необходимости во фразе «вне зависимости от того, как поименован этот документ в той или иной главе части второй Кодекса». Необходимо отметить, что в ту же дату, в которую был принят указанный акт (постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57), были приняты и иные документы, в том числе постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 58 «О некоторых вопросах, возникающих в судебной практике при рассмотрении арбитражными судами дел об оспаривании нормативных правовых актов». В связи с принятием последнего акта информационным письмом Президиума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 161 было сообщено, что не подлежит применению информационное письмо Президиума ВАС РФ от 13 августа 2004 г. № 80 «О некоторых вопросах, возникающих в судебной практике при рассмотрении арбитражными судами дел об оспаривании нормативных правовых актов». Что же касается информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71, то оно, как известно, изменениям не подверглось. Поэтому неотмененный пункт 20 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71 прямо противоречит пункту 17 постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 в части возможности применения ответственности по статье 119 НК РФ за непредставление квартальных деклараций по налогу на прибыль организаций.

На основании изложенного представляется, что статья 289 НК РФ подлежит корректировке: «По итогам отчетных периодов по налогу на прибыль организаций следует установить обязанность по представлению расчетов авансовых платежей, а не налоговых деклараций».

Нельзя не отметить, что в абзаце 3 пункта 1 статьи 289 НК РФ установлено, что налогоплательщики, в соответствии со статьей 83 настоящего Кодекса отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков. Тот же термин - «налоговые декларации (расчеты)» - используется и далее по тексту статьи 289 НК РФ. Однако здесь нет ничего удивительного: в абзаце 2 пункта 1 статьи 289 НК РФ установлена обязанность налоговых агентов представлять в налоговые органы по месту своего нахождения налоговые расчеты в порядке, определенном настоящей статьей. Поскольку на учет в качестве крупнейших ставятся налогоплательщики, а не налоговые агенты (пункт 1 статьи 83 НК РФ), эпизодическое применение в статье 289 НК РФ термина «расчет» относится только к налоговым агентам, налогоплательщики же обязаны представлять декларации по итогам отчетных и налоговых периодов.

Указанный довод подтверждается, в частности, тем, что приказом ФНС РФ от 22 марта 2012 г. № ММВ-7-3/174@ утверждена форма налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, подлежащая представлению в том числе и за отчетный период – квартал²⁸⁹. Как «расчет» данный документ не обозначается. Напротив, приказом ФНС РФ от 14 апреля 2004 г. № САЭ-3-23/286@ утверждена форма налогового расчета (информации) о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов. Соответственно, данный документ не обозначается и не может обозначаться как декларация.

Последний элемент обязанности по налоговому декларированию - получатель налоговой декларации – в общем виде определен в пункте 3 статьи 80 НК РФ. Налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика. В этом состоит принципиальное отличие

²⁸⁹ Приказ ФНС России от 22 марта 2012 г. № ММВ-7-3/174@ «Об утверждении формы и формата представления налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, Порядка ее заполнения» // Российская газета. 2012. № 132.

обязанности по представлению налоговой декларации от обязанности по уплате налога. Налоговые инспекции не принимают денежные средства в уплату налога, они только контролируют сведения, поступающие из органов федерального казначейства об уплате налогов плательщиками.

Исходя из пункта 4 статьи 80 НК РФ налоговая декларация (расчет) может быть представлена налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговый орган лично или через представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи. При отправке налоговой декларации (расчета) по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения. При передаче налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи днем ее представления считается дата ее отправки. Соответственно, в настоящее время предусмотрено три способа представления налоговой декларации – лично (через представителя), по почте и в электронной форме.

Интересно то, что на основании пункта 4 статьи 80 НК РФ налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации (расчета), представленной налогоплательщиком (плательщиком сборов, налоговым агентом) по установленной форме (установленному формату), и обязан проставить по просьбе налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) на копии налоговой декларации (копии расчета) отметку о принятии и дату ее получения при получении налоговой декларации (расчета) на бумажном носителе либо передать налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту) квитанцию о приеме в электронной форме – при получении налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи.

Возникает вопрос: может ли налоговый орган отказать налогоплательщику в принятии налоговой декларации, представленной в «бумажном» варианте не по установленной форме? При этом формы и порядок заполнения форм налоговых деклараций (расчетов), а также форматы и порядок представления налоговых деклараций (расчетов) и прилагаемых к ним

документов в соответствии с НК РФ в электронной форме утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации (пункт 7 статьи 80 НК РФ). Представляется, что на поставленный вопрос можно ответить утвердительно: налоговый орган может отказать налогоплательщику в принятии налоговой декларации, представленной в «бумажном» варианте не по установленной форме. В противном случае рано или поздно в налоговый орган будет представлен лист бумаги, на котором будут, например, слова «налоговая декларация» и иная произвольная информация, а отказать в принятии такого документа налоговый орган формально не сможет.

Нельзя не учесть, что ранее было принято постановление Президиума ВАС РФ от 7 февраля 2006 г. № 11775/05²⁹⁰, в соответствии с которым в силу прямого указания закона действия налогового органа, отказавшего в принятии налоговой декларации, являются неправомерными независимо от обстоятельств конкретного дела. Однако в периоде принятия данного судебного акта норма статьи 80 НК РФ была сформулирована иначе: налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации и обязан по просьбе налогоплательщика проставить отметку на копии налоговой декларации о принятии и дату ее представления.

Представление налоговой декларации по почте имеет некоторое сходство с уплатой налога через банк: между налогоплательщиком и лицом, в отношении которого в итоге должна быть исполнена соответствующая обязанность, «встает» еще один частный субъект.

В постановлении КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П разъяснено, что налогоплательщик не несет ответственности за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет. Конституционная обязанность каждого налогоплательщика по уплате

²⁹⁰ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 7 февраля 2006 г. № 11775/05 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

налогов считается исполненной в тот момент, когда изъятие части его имущества, предназначенной для уплаты в бюджет в качестве налога, фактически произошло; такое изъятие происходит в момент списания банком с расчетного счета налогоплательщика соответствующих средств в уплату налога²⁹¹.

Данная правовая позиция вполне может быть распространена и на процесс направления налоговой декларации по почте: налогоплательщик не несет ответственности за действия органов почтовой связи, участвующих в процессе передачи налоговой декларации налоговому органу. Обязанность каждого налогоплательщика по представлению налоговой декларации считается исполненной в тот момент, когда орган почтовой связи фактически принял к пересылке налоговую декларацию.

В обобщенном виде данная презумпция отражена в пункте 8 статьи 6.1 НК РФ: действие, для совершения которого установлен срок, может быть выполнено до 24 часов последнего дня срока. Если документы либо денежные средства были сданы в организацию связи до 24 часов последнего дня срока, то срок не считается пропущенным. Именно по этой причине в силу пункта 4 статьи 80 НК РФ при отправке налоговой декларации (расчета) по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения.

В связи с изложенным возникает вопрос: если налоговая декларация направлена по почте в виде почтового отправления без описи вложения, то является ли такая налоговая декларация представленной?

Судебная практика по данному вопросу не очень обширна, но достаточно единообразна: если налогоплательщик доказал, что он направил именно налоговую декларацию, что она считается представленной.

²⁹¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 1998. № 42. Ст. 5211.

Так, в постановлениях Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 24 мая 2004 г. № Ф04/2758-316/А67-2004²⁹² (в ВАС РФ заявление о пересмотре в порядке надзора не направлялось), от 21 сентября 2005 г. № Ф04-6131/2005(14984-А27-35)²⁹³ (в ВАС РФ заявление о пересмотре в порядке надзора не направлялось) несмотря на отсутствие в деле описи вложения, суды пришли к выводу о доказанности факта представления налоговых деклараций иными документами. В постановлении Федерального арбитражного суда Московского округа от 11 октября 2007 г. № КА-А40/9406-07²⁹⁴ (в ВАС РФ заявление о пересмотре в порядке надзора не направлялось) сделан вывод о том, что направление налоговой декларации почтовым отправлением без описи вложения в нарушение статьи 80 НК РФ в рассматриваемой ситуации, по мнению суда кассационной инстанции, не может служить основанием для привлечения фирмы к налоговой ответственности по статье 119 НК РФ, поскольку фактические обстоятельства своевременной отправки декларации по почте и ее поступления в инспекцию не опровергнуты.

Таким образом, опись вложения в почтовое отправление представляет собой только эффективное средство доказывания факта направления налоговой декларации. В его отсутствие не исключается доказывание данного факта иными способами.

По результатам исследования, проведенного в данном параграфе, можно сделать следующие выводы.

1. По аналогии с элементами, составляющими обязанность по уплате налога, в нормативном правовом акте о конкретном налоге должны быть указаны такие существенные элементы налоговой обязанности по

²⁹² Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 24 мая 2004 г. № Ф04/2758-316/А67-2004 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

²⁹³ Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 21 сентября 2005 г. № Ф04-6131/2005(14984-А27-35) // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

²⁹⁴ Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 11 октября 2007 г. № КА-А40/9406-07 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

представлению декларации, как: 1) лица, которые потенциально могут являться субъектами обязанности, - субъекты декларирования; 2) юридический факт, следствием которого является обязанность по представлению налоговой декларации; 3) способ создания (заполнения) налоговой декларации; 4) периодичность и (или) сроки представления; 5) получатель налоговой декларации.

2. Если налоговая обязанность по декларированию установлена, то в общем случае субъектом обязанности является потенциальный налогоплательщик, который рассматривается в этом качестве в соответствующей главе НК РФ и на которого возложена обязанность по самостоятельному исчислению налога. В некоторых случаях, прямо следующих из норм статьи 80 НК РФ, конкретной главы второй части НК РФ и судебной практики их применения, обязанность по представлению налоговой декларации отсутствует.

3. Как и в обязанности по уплате налога, можно выделить юридический факт, порождающий соответствующую обязанность по представлению налоговой декларации. Для целей исчисления налога в данном качестве выступает объект налога, для целей декларирования таким фактом может быть и только статус потенциального налогоплательщика в налоговом периоде, и факт осуществления облагаемой деятельности, и иные факты. Указанные особенности подтверждают вывод о том, что обязанность по уплате налога и обязанность по декларированию могут быть урегулированы независимо друг от друга.

4. Статья 289 НК РФ должна быть скорректирована. По итогам отчетных периодов по налогу на прибыль организаций следует установить обязанность по представлению расчетов авансовых платежей, а не налоговых деклараций.

5. Налогоплательщик не несет ответственности за действия органов почтовой связи, участвующих в процессе передачи налоговой декларации налоговому органу. Обязанность каждого налогоплательщика по представлению налоговой декларации считается исполненной в тот момент,

когда орган почтовой связи фактически принял к пересылке налоговую декларацию.

6. Опись вложения в почтовое отправление представляет собой только эффективное средство доказывания факта направления налоговой декларации. В его отсутствие не исключается доказывание данного факта иными способами.

§ 3. Теоретические положения о структуре налоговой обязанности по применению контрольно–кассовой техники

В Указе Президента РФ от 16 февраля 1993 г. № 224 «Об обязательном применении контрольно–кассовых машин предприятиями, учреждениями и организациями всех форм собственности при осуществлении расчетов с населением» необходимость введения соответствующей обязанности была обозначена так: в целях упорядочения приема и учета наличных денежных средств, поступающих от населения в качестве платы за товары и услуги, обеспечения полного и своевременного сбора налоговых платежей и их поступления в бюджеты всех уровней, а также обеспечения защиты прав потребителей²⁹⁵.

Но, как было показано ранее, контроль за применением контрольно-кассовой техники, который возложен на налоговые органы пунктом 1 статьи 7 Федерального закона от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» (далее – Закон о ККТ), в основном имеет целью отслеживание налогооблагаемой наличной выручки частных субъектов либо их наличных расчетов при приобретении у населения некоторых видов имущества, которые впоследствии могут быть перепроданы без применения ККТ (в том числе

²⁹⁵ Указ Президента РФ от 16 февраля 1993 г. № 224 «Об обязательном применении контрольно–кассовых машин предприятиями, учреждениями и организациями всех форм собственности при осуществлении расчетов с населением» // Российская газета. 1993. № 34.

металлолом)²⁹⁶. Таким образом, во многих случаях общение налогоплательщиков с налоговыми органами не ограничивается только налоговой сферой, регламентированной НК РФ. В соответствии с действующим законодательством и нормативно–правовыми актами налоговые органы как наиболее дееспособные контролирующие органы исполнительной власти наделены и целым рядом других контрольных функций, сопряженных с вопросами налогообложения. В частности, на них возложен контроль за соблюдением Закона РФ «Об использовании контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением», принятый 18 июня 1993 г., и контроль за производством и оборотом этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции²⁹⁷.

Так, непосредственно в данном Федеральном законе в пункте 2.1 статьи 2 установлено, что организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками ЕНВД, а также индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками, применяющими патентную систему налогообложения, при определенных условиях могут осуществлять наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт без применения контрольно–кассовой техники при условии выдачи по требованию покупателя (клиента) документа (товарного чека, квитанции или другого документа, подтверждающего прием денежных средств за соответствующий товар (работу, услугу)).

Данная норма имеет очевидный смысл – размер ЕНВД не зависит от выручки от реализации товаров (работ, услуг), поскольку данным налогом облагается вмененный доход – потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и

²⁹⁶ Федеральный закон от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно–кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» // Собрание законодательства РФ. 2003. № 21. Ст. 1957.

²⁹⁷ Гогин А.А. Теоретико–правовые вопросы налоговой ответственности: дисс. ... канд. юр. Наук: 12.00.14. - Самара, 2002. - С.74.

используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке (статья 346.27 НК РФ). Тот же подход имеет место и в патентной системе налогообложения – облагается потенциально возможный к получению годовой доход индивидуального предпринимателя (статья 346.47 НК РФ). Д.В. Тютин обоснованно полагает, что ЕНВД — классический налог с презюмируемого результата деятельности, размер которого никак не связан с реальным доходом налогоплательщика²⁹⁸.

Указанная позиция находит подтверждение в пояснительной записке к проекту федерального закона № 471693-4 «О внесении изменения в статью 2 Федерального закона «О применении контрольно–кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт», впоследствии принятому в виде Федерального закона от 17 июля 2009 г. № 162-ФЗ): «... в соответствии с главой 26.3 Налогового кодекса Российской Федерации объектом налогообложения налогоплательщика, переведенного на уплату единого налога на вмененный доход, является не фактический, а вмененный доход, размер которого зависит от установленной законом базовой доходности и физических показателей торговой площади и месторасположения торгового помещения, количества работников в сфере бытовых услуг». Таким образом, фактический объем выручки, полученной субъектом предпринимательской деятельности, при налогообложении не учитывается. Кроме того, учитывая, что уплата единого налога на вмененный доход предусматривает освобождение налогоплательщиков от уплаты основных налогов, применение контрольно–кассовой техники в указанных выше случаях также не оказывает никакого влияния на собираемость налогов. В связи с этим применение контрольно–кассовой техники в этом случае для плательщиков единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности утрачивает смысл.

²⁹⁸ Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций. – М.: Эксмо, РАП, 2009. - С. 393.

Но особый интерес представляет определение КС РФ от 9 июня 2005 г. № 222-О, в котором разъяснено следующее²⁹⁹: «Статья 57 Конституции Российской Федерации предписывает каждому платить законно установленные налоги и сборы. Одним из условий реализации этой конституционной обязанности является законный и единообразный порядок учета денежных средств. Все организации, а также граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, обязаны вести сбор, регистрацию и обобщение информации о принадлежащем им имуществе и его движении путем непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. При этом хозяйствующим субъектам предоставлено право самостоятельно формировать свою учетную политику, исходя из структуры, отрасли и других особенностей их деятельности. Применение контрольно–кассовой техники в предпринимательской деятельности служит ведению учета поступления и выдачи наличных денежных средств при совершении сделок, что отражается на определении налоговой базы и размере налогов, подлежащих уплате».

Таким образом, как законодатель, так и КС РФ рассматривают обязанность по применению контрольно–кассовой техники в первую очередь как обязанность потенциальных налогоплательщиков. Это не означает, что введение данной обязанности не преследует иных целей, но если они и есть, то их значение является менее определяющим.

Нельзя не отметить, что в ранее принятом постановлении КС РФ от 12 мая 1998 г. № 14-П была очень осторожная, без выделения приоритетов позиция: нормы Закона Российской Федерации «О применении контрольно–кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением» имеют многофункциональное значение и направлены на обеспечение интересов

²⁹⁹ Определение Конституционного Суда РФ от 9 июня 2005 г. № 222-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы Общества с ограниченной ответственностью «СТЭП» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем тринадцатым пункта 3 статьи 2 Федерального закона «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 6.

граждан в области торговли и оказания услуг, защиту прав потребителя, а также на охрану установленного порядка торговли и оказания услуг, фискальных интересов государства, финансовой (в том числе налоговой) дисциплины³⁰⁰.

Не менее осторожно сформулирован и пункт 1 постановления Пленума ВАС РФ от 31 июля 2003 г. № 16 «О некоторых вопросах практики применения административной ответственности, предусмотренной статьей 14.5 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, за неприменение контрольно–кассовых машин»: «При толковании статьи 14.5 КоАП РФ судам необходимо исходить из того, что указанное административное правонарушение посягает на установленный нормативными правовыми актами порядок общественных отношений в сфере торговли и финансов, правила государственной разрешительной системы (системы допуска хозяйствующих субъектов в сферу торговли и финансов)»³⁰¹.

При этом в силу части 2 статьи 14.5 КоАП РФ неприменение в установленных федеральными законами случаях контрольно–кассовой техники, применение контрольно–кассовой техники, которая не соответствует установленным требованиям либо используется с нарушением установленного законодательством Российской Федерации порядка и условий ее регистрации и применения, а равно отказ в выдаче по требованию покупателя (клиента) в случае, предусмотренном федеральным законом, документа (товарного чека, квитанции или другого документа, подтверждающего прием денежных средств за соответствующий товар (работу, услугу), – влечет предупреждение или

³⁰⁰ Постановление Конституционного Суда РФ от 12 мая 1998 г. № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений абзаца шестого статьи 6 и абзаца второго первой части статьи 7 Закона Российской Федерации от 18 июня 1993 года № 5215-1 «О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением» в связи с запросом Дмитровского районного суда Московской области и жалобами граждан» // Собрание законодательства РФ. 1998. № 20. Ст. 2173.

³⁰¹ Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 31 июля 2003 г. № 16 «О некоторых вопросах практики применения административной ответственности, предусмотренной статьей 14.5 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, за неприменение контрольно-кассовых машин» // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. Специальное приложение. 2005. № 12.

наложение административного штрафа на граждан в размере от одной тысячи пятисот до двух тысяч рублей; на должностных лиц – от трех тысяч до четырех тысяч рублей; на юридических лиц – от тридцати тысяч до сорока тысяч рублей. Следует учесть, что до 1 января 2010 г. статья 14.5 КоАП РФ не предусматривала частей (пунктов).

С этой точки зрения интересно то, что в силу части 1 статьи 4.5 КоАП РФ постановление по делу об административном правонарушении в общем случае не может быть вынесено по истечении двух месяцев (по делу об административном правонарушении, рассматриваемому судьей, – по истечении трех месяцев) со дня совершения административного правонарушения, а за нарушение законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, о защите прав потребителей – по истечении одного года со дня совершения административного правонарушения. Тем не менее, из постановления Президиума ВАС РФ от 9 декабря 2003 г. № 10964/03 следует, что применительно к статье 14.5 КоАП РФ установлен двухмесячный срок давности. Тот же вывод прямо сделан и в пункте 8 постановления Пленума ВАС РФ от 31 июля 2003 г. № 16 «О некоторых вопросах практики применения административной ответственности, предусмотренной статьей 14.5 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, за неприменение контрольно–кассовых машин». Указанное обстоятельство, как представляется, демонстрирует то, что на момент принятия указанных судебных актов ВАС РФ не мог однозначно сказать, что неприменение ККТ нарушает законодательство о налогах и сборах либо законодательство о защите прав потребителей при том, что годичный срок давности по данным видам правонарушений не изменялся с начала действия КоАП РФ, то есть с 1 июля 2002 г.

Однако после принятия определения КС РФ от 9 июня 2005 г. № 222-О основная цель введения обязанности по применению ККТ выражена более чем очевидно, вследствие чего данную обязанность вполне можно отнести к налоговым обязанностям. Следует отметить, что и некоторые обязанности

частных субъектов, прямо закрепленные в НК РФ, вводятся государством не только в целях финансового обеспечения деятельности публично–правовых образований. Так, налоговые декларации (статья 80 НК РФ) по некоторым налогам могут содержать сведения, позволяющие определять экономические последствия тех или иных решений публичной власти, что позволяет анализировать данные сведения и получать результаты, существенные не только для налогообложения.

Используя ранее выработанный инструментарий, очевидно, что нормативный правовой акт о применении ККТ должен дать ответ на 5 вопросов: кто, в каком случае, с какими временными параметрами должен применять ККТ, и кто является уполномоченным лицом, имеющим право на исполнение применительно к данной обязанности. Следовательно, в нормативном правовом акте (актах) о ККТ должны быть указаны такие существенные элементы данной налоговой обязанности, как:

- 1) лица, которые потенциально могут являться субъектами обязанности, - субъекты применения ККТ;
- 2) юридический факт, следствием которого является обязанность по применению ККТ;
- 3) способ применения ККТ;
- 4) срок, исчисляемый от указанного юридического факта, в течение которого должна быть применена ККТ;
- 5) лицо (лица), получающее исполнение в результате применения ККТ обязанным субъектом.

Что касается первого пункта перечня, то он в виде общей нормы следует из пункта 1 статьи 2 Закона о ККТ: техника, включенная в Государственный реестр, применяется на территории Российской Федерации в обязательном порядке всеми организациями и индивидуальными предпринимателями при осуществлении ими наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт в случаях продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг.

В отличие от обязанности по уплате налога (по представлению налоговой декларации) в регламентации налоговой обязанности по применению ККТ акты органов власти, не являющихся законодательными (представительными), используются достаточно широко. Непосредственно в указанном Федеральном законе (пункты 1 и 2 статьи 3) предусмотрено, что при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт на территории Российской Федерации применяются модели контрольно–кассовой техники, включенные в Государственный реестр. Порядок ведения Государственного реестра, требования к его структуре и составу сведений, а также федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный осуществлять ведение Государственного реестра, определяются Правительством Российской Федерации.

При этом изначально было принято Постановление Правительства РФ от 23 января 2007 г. № 39 «Об утверждении Правил ведения Государственного реестра контрольно-кассовой техники, требований к его структуре и составу сведений»³⁰². На основании пункта 3 данных Правил, основанием для включения в Государственный реестр сведений о модели контрольно-кассовой техники, исключения указанных сведений и внесения изменений в них является соответствующее решение Министерства промышленности и торговли Российской Федерации. Впоследствии на основании постановления Правительства Российской Федерации от 28 декабря 2011 г. № 1168, полномочия по ведению Государственного реестра контрольно–кассовой техники переданы Федеральной налоговой службе России.

Таким образом, ФНС России фактически определяет, какие именно модели ККТ могут применяться в России. Особый интерес представляет то, что приказы ФНС России (как, впрочем, и ранее – Минпромторга РФ), которыми ведется и корректируется реестр ККТ, далеко не всегда публикуются, а

³⁰² Постановление Правительства РФ от 23 января 2007 г. № 39 «Об утверждении Правил ведения Государственного реестра контрольно-кассовой техники, требований к его структуре и составу сведений» // Собрание законодательства РФ. 2007. № 5. Ст. 664.

официально не публикуются вообще. Так, содержащийся в справочно-правовых системах реестр ККТ содержит ссылки более чем на 30 приказов, которыми было скорректировано его содержание. Тем не менее, часть этих приказов не опубликована вообще (особенно за последние годы), часть – опубликована в неофициальных изданиях типа «Еженедельник промышленного роста», «Документы и комментарии», «Экономика и жизнь».

Как следует из пункта 4 статьи 3 Закона о ККТ, Государственный реестр подлежит официальному опубликованию в установленном порядке. Изменения и дополнения, вносимые в Государственный реестр, подлежат официальному опубликованию в 10-дневный срок со дня принятия таких изменений и дополнений.

В пункте 9 Указа Президента РФ 23 мая 1996 года № 763 «О порядке опубликования и вступления в силу актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти» установлено, что нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти подлежат официальному опубликованию в «Российской газете» в течение десяти дней после дня их регистрации, а также в Бюллетене нормативных актов федеральных органов исполнительной власти государственного учреждения – издательства «Юридическая литература» Администрации Президента Российской Федерации, который издается еженедельно. Официальным также является указанный Бюллетень, распространяемый в электронном виде федеральным государственным унитарным предприятием «Научно-технический центр правовой информации «Система» Федеральной службы охраны Российской Федерации, а также органами государственной охраны.

Возможности такой официальной публикации, как размещение нормативного правового акта федерального министерства (службы) в «Интернете», данный нормативный правовой акт не предусматривает. Но нельзя, однако, не отметить, что сейчас Государственный реестр ККТ размещен на официальном сайте ФНС России (http://www.nalog.ru/gosreg_vd/reestr_kkt/).

При этом в письме Роспрома от 28 апреля 2006 г. № СП-1554/16 «О размещении на интернет-сайтах организаций сведений о контрольно-кассовых машинах, включенных в Государственный реестр» (официально не опубликовано) до официального опубликования в соответствии с требованиями пункта 4 статьи 3 Закона о ККТ Государственного реестра контрольно-кассовой техники пользователям контрольно-кассовой техники следует руководствоваться информацией о моделях (версиях) контрольно-кассовых машин, включенных в Государственный реестр, размещенной на сайте www.rosprom.gov.ru и опубликованной в газете «Промышленный еженедельник» № 136 – 138, а в случае отсутствия интересующей информации в указанных источниках следует обращаться в адрес Роспрома – федерального органа исполнительной власти, уполномоченного осуществлять ведение Государственного реестра контрольно-кассовой техники.

В юридической литературе³⁰³ высказано мнение, что не имеется каких-либо оснований полагать, что в настоящее время Государственный реестр ККТ, утвержденный приказами Роспрома, зарегистрирован в установленном законом порядке и официально опубликован и, соответственно, подлежит применению.

Нельзя не отметить, что в силу пункта 17 Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации (утв. постановлением Правительства РФ от 13 августа 1997 г. № 1009) акт, признанный Министерством юстиции Российской Федерации не нуждающимся в государственной регистрации, подлежит опубликованию в порядке, определяемом федеральным органом исполнительной власти, утвердившим акт. При этом порядок вступления

³⁰³ Бондарчук А.А., Симонов М.В. Комментарий к Федеральному закону от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» (постатейный) // Подготовлен для системы КонсультантПлюс, 2011; Морозов Г.Н. Применение контрольно-кассовой техники при использовании платежных терминалов // Налоговые споры: теория и практика. - 2008. - № 4. - С. 36.

данного акта в силу также определяется федеральным органом исполнительной власти, издавшим акт³⁰⁴.

Приказом Минпромторга России от 28 апреля 2009 г. № 329 утвержден Порядок опубликования и вступления в силу актов Министерства промышленности и торговли Российской Федерации, признанных Министерством юстиции Российской Федерации не нуждающимися в государственной регистрации. В соответствии с этим Порядком акты Министерства промышленности и торговли Российской Федерации, признанные Министерством юстиции Российской Федерации не нуждающимися в государственной регистрации, подлежат опубликованию в газете «Промышленный еженедельник». Опубликование в газете «Промышленный еженедельник» актов Министерства промышленности и торговли Российской Федерации является официальной публикацией Министерства промышленности и торговли Российской Федерации³⁰⁵.

Каких-либо сведений о том, что реестр ККТ и формирующие его приказы Минпромторга признаны Минюстом не нуждающимися в государственной регистрации, не имеется. Тем не менее, соответствующая своему времени версия Государственного реестра ККТ опубликована в газете «Промышленный еженедельник» (от 05–11 декабря 2005 г. № 40, от 12–18 декабря 2005 г. № 41, от 19–25 декабря 2005 г. № 42) на основании письма Федерального агентства по промышленности от 28 ноября 2005 г. № БА–857/16.

Что касается приказов ФНС России, то какого-либо нормативного акта указанной службы, определяющего «собственный» источник публикации нормативных актов, признанных Министерством юстиции Российской Федерации не нуждающимися в государственной регистрации, не имеется.

³⁰⁴ Постановление Правительства РФ от 13 августа 1997 г. № 1009 «Об утверждении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации» // Собрание законодательства РФ. 1997. № 33. Ст. 3895.

³⁰⁵ Приказ Министерства промышленности и торговли РФ от 28 апреля 2009 г. № 329 «Об утверждении порядка опубликования и вступления в силу актов Министерства промышленности и торговли Российской Федерации, признанных Министерством юстиции Российской Федерации не нуждающимися в государственной регистрации» // Российская газета. 2009. № 104.

Соответственно, не предполагается, что могут иметь место подобные нормативные правовые акты. Таким образом, все приказы ФНС России, регламентирующие Государственный реестр ККТ, должны быть официально опубликованы в «Российской газете» либо в «Бюллетене нормативных актов федеральных органов исполнительной власти».

При этом в силу части 3 статьи 15 Конституции РФ любые нормативные правовые акты, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, не могут применяться, если они не опубликованы официально для всеобщего сведения. Считать, что государственный реестр ККТ не затрагивает права, свободы и обязанности человека и гражданина, нет оснований.

Таким образом, с учетом значительной стоимости ККТ, в настоящее время имеет место прямое нарушение статьи 15 Конституции РФ, выражающееся в том, что государственный реестр ККТ не опубликован официально.

Однако нельзя не учитывать, что в постановлении Президиума ВАС РФ от 11 сентября 2012 г. № 4290/12 разъяснено, что обнародование путем опубликования нормативного правового акта в определенном законом официальном издании, сочетаемое с размещением актов на официальных сайтах в сети «Интернет», в настоящее время является общераспространенным и обеспечивает всем заинтересованным лицам возможность ознакомления с содержанием и реквизитами принятых актов. В решении ВАС РФ от 6 июня 2013 г. № ВАС-3797/13 сделан неоднозначный вывод: оспариваемый приказ ФНС России был частично опубликован в сети «Интернет», хотя Правила подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации (утверждены постановлением Правительства РФ от 13 августа 1997г. № 1009) такого способа обнародования не предусматривали. Как полагает ВАС РФ, опубликование оспариваемого приказа без приложений с указанием в опубликованном тексте приказа на размещение приложений к приказу № 1 – 11 на официальном сайте ФНС России и факт размещения этих документов на указанном сайте не

свидетельствуют об официальном опубликовании нормативного правового акта в полном объеме. Вместе с тем осуществленная публикация текста приказа с указанием на возможность ознакомиться с приложениями к нему на официальном сайте ФНС России, то есть на общедоступном официальном источнике информации, не нарушила прав заявителя на получение информации о принятом нормативном правовом акте и его содержании, не повлекла каких-либо негативных последствий для заявителя, поскольку он был информирован о принятии нормативного правового акта и мог воспользоваться информацией, размещенной на официальном общедоступном сайте органа, принявшего этот акт.

Таким образом, через акты ВАС РФ в настоящее время существенно скорректирована практика применения статьи 15 Конституции РФ, вследствие чего ожидать, что Государственный реестр ККТ вообще будет официально опубликован, не приходится. Кроме того, если он и будет опубликован официально надлежащим образом, то это может привлечь внимание и, в частности, потребовать однозначного разрешения вопросов на самом высоком уровне: а был ли он вообще ранее официально опубликован, и если нет, то на каком основании с частных субъектов требовали применения ККТ и привлекали их к ответственности?

Такой элемент рассматриваемой налоговой обязанности как юридический факт, следствием которого и является обязанность по применению ККТ, также следует из пункта 1 статьи 2 Закона о ККТ. Обязанность по применению ККТ должна быть исполнена при осуществлении всех наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт в случаях продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Но что касается временных параметров исполнения данной обязанности (в течение какого времени от момента осуществления денежного расчета должна быть использована ККТ), то какая-либо правовая определенность в данном вопросе отсутствует.

Косвенно данные временные параметры можно оценить на основании пункта 1 статьи 5 Закона о ККТ: организации (за исключением кредитных организаций) и индивидуальные предприниматели, применяющие контрольно-кассовую технику (за исключением контрольно-кассовой техники в составе платежных терминалов, применяемых платежными агентами и банковскими платежными агентами, субагентами, и банкоматов, применяемых банковскими платежными агентами), обязаны выдавать покупателям (клиентам) при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт в момент оплаты отпечатанные контрольно-кассовой техникой кассовые чеки.

Таким образом, ККТ формально подлежит применению в момент оплаты. Однако в силу пункта 6 Положения по применению контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением (утв. Постановлением Совета Министров – Правительства РФ от 30 июля 1993 г. № 745): чеки погашаются одновременно с выдачей товара (оказанием услуг) с помощью штампов или путем надрыва в установленных местах³⁰⁶.

Таким образом, на момент выдачи товара (оказания услуг), если это происходит до момента оплаты, чек ККТ уже должен быть отпечатан (выдан), вследствие чего ККТ должна быть применена до выдачи товара (оказания услуг). Указанное противоречие должно разрешаться на основании рассмотренного пункта 1 статьи 5 Закона о ККТ: в отсутствие оплаты обязанность по применению ККТ отсутствует.

Тем не менее, какого либо временного промежутка между оплатой товара (работы, услуги) и обязательным применением ККТ не установлено. Логически

³⁰⁶ Постановление Правительства РФ от 30 июля 1993 г. № 745 «Об утверждении Положения по применению контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением и Перечня отдельных категорий предприятий (в том числе физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в случае осуществления ими торговых операций или оказания услуг), организаций и учреждений, которые в силу специфики своей деятельности либо особенностей местонахождения могут осуществлять денежные расчеты с населением без применения контрольно-кассовых машин» // Российская газета. 1993. № 157.

можно предположить, что ККТ должна быть применена не позднее приема денежных средств в оплату иного товара (работы, услуги).

В плане определения лица (лиц), получающих исполнение в результате применения ККТ обязанным субъектом, как представляется, следует исходить из того, что для целей налогообложения такими лицами являются налоговые органы. В частности, в статье 1 Закона о ККТ предусмотрено, что для целей настоящего Федерального закона используются следующие основные понятия:

– фискальная память – комплекс программно-аппаратных средств в составе контрольно-кассовой техники, обеспечивающих некорректируемую ежесуточную (ежесменную) регистрацию и энергонезависимое долговременное хранение итоговой информации, необходимой для полного учета наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт, осуществляемых с применением контрольно-кассовой техники, в целях правильного исчисления налогов;

– фискальный режим – режим функционирования контрольно-кассовой техники, обеспечивающий регистрацию фискальных данных в фискальной памяти;

– фискальные данные – фиксируемая на контрольной ленте и в фискальной памяти информация о наличных денежных расчетах и (или) расчетах с использованием платежных карт.

Таким образом, фискальные данные фактически представляют собой «автоматический» учет, ведение которого вправе контролировать налоговые органы, в целях правильного исчисления некоторых налогов связанных с реализацией товаров (работ, услуг).

По результатам исследования, проведенного в данном параграфе, можно сделать следующие выводы:

1. По аналогии с элементами обязанности по уплате налога в нормативном правовом акте (актах) о ККТ должны быть указаны такие существенные элементы данной налоговой обязанности, как: 1) лица, которые потенциально могут являться субъектами обязанности, - субъекты применения

ККТ; 2) юридический факт, следствием которого является обязанность по применению ККТ; 3) способ применения ККТ; 4) срок, исчисляемый от указанного юридического факта, в течение которого должна быть применена ККТ; 5) лицо (лица), получающее исполнение в результате применения ККТ обязанным субъектом.

2. В отличие от обязанности по уплате налога и по представлению налоговой декларации в регламентации налоговой обязанности по применению ККТ акты органов власти, не являющихся законодательными (представительными), используются достаточно широко.

3. В настоящее время имеет место прямое нарушение статьи 15 Конституции РФ, выражающееся в том, что государственный реестр ККТ не опубликован официально.

4. На момент выдачи товара (оказания услуг), если это происходит до момента оплаты, чек ККТ уже должен быть отпечатан (выдан), вследствие чего ККТ должна быть применена до выдачи товара (оказания услуг). Указанное противоречие должно разрешаться на основании рассмотренного пункта 1 статьи 5 Закона о ККТ: в отсутствие оплаты обязанность по применению ККТ отсутствует.

5. В качестве лица (лиц), получающих исполнение в результате применения контрольно–кассовой техники, обязанным субъектам следует исходить из того, что для целей налогообложения такими лицами являются налоговые органы. Фискальные данные фактически представляют собой «автоматический» учет, ведение которого вправе контролировать налоговые органы в целях правильного исчисления некоторых налогов, связанных с реализацией товаров (работ, услуг).

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенное в данной работе исследование налоговой обязанности, ее понятия, сущности, правового регулирования, а также особенностей содержания отдельных налоговых обязанностей позволило сформулировать следующие выводы и представить некоторые предложения по совершенствованию законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

1. Возможность и необходимость исследования термина налоговой обязанности предопределено, как нам представляется, прежде всего тем, что он применялся и применяется в нормативных правовых актах. В нормативных актах СССР (РСФСР) исследуемое понятие впервые было применено в Декрете СНК от 13 декабря 1923 г. в смысле необходимости уплачивать налоги. В ином законодательстве периода советской России понятие «налоговая обязанность» применялось крайне редко и в сходном значении.

2. В современном российском законодательстве термины «налоговая обязанность» и «налоговые обязанности» также используются, но преимущественно в подзаконных нормативных актах и без определения их содержания. В НК РФ понятие налоговой обязанности применено, например, при регулировании обязанностей налогоплательщика ЕСХН, утратившего право на применение соответствующего налогового режима. При этом сделан вывод о том, что без адекватного нормативного определения и единообразного понимания исследуемой терминологии правоприменение норм о ЕСХН является затруднительным.

3. Наряду с терминами «налоговая обязанность» и «налоговые обязанности» в правовых актах также встречается понятие «налоговые обязательства», которое и ранее применялось достаточно часто, а с течением времени частота его применения возрастает. При этом законодатель позволяет проследить наличие двух подходов к истолкованию налоговых обязательств – широкий (как совокупность всех обязанностей налогоплательщика) и узкий (в

смысле обязанности по уплате налогов). При этом широкий подход в различных нормативных актах предполагает включение в содержание налоговых обязательств качественно различных элементов.

4. Помимо законодателя указанные термины использует также и правоприменитель, в частности судебные органы. Анализ актов КС РФ, ВС РФ и ВАС РФ показал, что в их актах периодически используются при отсутствии прямого определения понятия налоговой обязанности, налоговых обязанностей и налогового обязательства. Налоговая обязанность в судебных актах понимается в качестве обязанности платить налоги, а налоговые обязанности трактуются как совокупность обязанностей плательщика соответствующего налога. Термин «налоговое обязательство» применяется судами как в значении обязанности платить налоги, так и в смысле совокупности обязанностей соответствующего налогоплательщика.

5. Использование исследуемых категорий законодателем и правоприменителем предопределило необходимость их изучения в правовой науке. Что касается терминов «налоговая обязанность» и «налоговые обязанности», то чаще всего встречается подход, согласно которому обе эти категории применяются в смысле обязанности по уплате налога (сбора). Однако встречается и толкование налоговых обязанностей как сложносоставной категории, включающей в себя совокупность обязанностей налогоплательщика (обязанность по уплате налога или сбора в сочетании с различным объемом обязанностей налогоплательщика или плательщика сбора). Кроме того, встречается рассмотрение налоговой обязанности как правоотношения частного и публичного субъекта, урегулированного нормами законодательства РФ о налогах и сборах.

6. Налоговое обязательство, в свою очередь, трактуется исследователями в качестве соответствующего правоотношения. При этом спорным является вопрос относительно субъектного состава такого правоотношения, а именно роли публично-правового субъекта. Можно заметить, что с течением времени число примеров игнорирования данной роли

увеличивается. В частности, введение с 1 января 2007 г. в пункте 7 статьи 45 НК РФ института уточнения платежа фактически привело к тому, что перечисление налога в ненадлежащий бюджет уже не является принципиальным для решения вопроса о том, уплачен ли данный налог: существенно перечисление налога в бюджетную систему на соответствующий счет Федерального казначейства.

7. Введение термина «налоговое обязательство» позволит применять в налоговом праве богатый инструментарий обязательственного права, созданный в основном для нужд гражданского оборота, есть и иные основания для введения данного термина. В частности, это позволило бы более четко указать на публично–правовое образование, как на сторону правоотношения по уплате налога, противостоящую налогоплательщику и имеющую субъективное право на получение суммы налога. Однако реализация данного предложения существенно затруднена тем, что сущностью современной бюджетной (а также по большей части и налоговой) системы России является скорее унитаризм, чем федерализм.

8. На базе проведенного исследования предлагается следующее определение налоговых обязанностей – урегулированные в НК РФ и в иных нормативных правовых актах обязанности частных субъектов по уплате налогов, а также иные обязанности, возлагаемые на данных субъектов с основной целью обеспечения исполнения ими обязанностей по уплате налогов. При таком подходе любая обязанность из составляющих в совокупности налоговые обязанности частного субъекта будет налоговой обязанностью (в том числе по уплате налога).

9. При рассмотрении обязанности по уплате налога для раскрытия ее содержания необходимо прежде всего установить ее элементный состав. Элементы обязанности по уплате налога как основной налоговой обязанности, являются отражением принципа правовой определенности. При этом правовая определенность при анализе любой юридической обязанности распадается на такие взаимосвязанные элементы, как определенность в части субъектов

(обязанного и управомоченного), в части основания возникновения обязанности, в части вида и размера обязанности, а также в части временных параметров ее исполнения. Все элементы налога (потенциальные налогоплательщики, объект налога, сумма налога или способ ее исчисления, периодичность и (или) сроки уплаты, получатель суммы налога), исходя из правовых позиций КС РФ, подлежат установлению только органами законодательной (представительной) власти. Что касается государственных органов, имеющих полномочие на установление элементов обязанности по уплате налога, то ими прежде всего являются законодательные (представительные) органы государственной власти. Некоторые вопросы, связанные с уплатой налога, но не касающиеся элементов налога, могут быть урегулированы нормативными правовыми актами органов исполнительной власти (иных органов, исполняющих публичные функции и не являющихся органами законодательной (представительной) власти).

Анализ содержания обязанности по уплате налогов позволил выявить правовую проблему, связанную с необходимостью проверки норм, регламентирующих обязательное применение коэффициентов–дефляторов при исчислении отдельных налогов (в том числе пункта 2 статьи 11, пункта 3 статьи 227.1, пункта 2 статьи 342, статьи 346.27, пункта 4 статьи 346.29 Налогового кодекса Российской Федерации, пункта 1 статьи 3 и пункта 2 статьи 5 Закона Российской Федерации от 9 декабря 1991 г. № 2003–1 «О налогах на имущество физических лиц») на уровне Конституционного Суда Российской Федерации на предмет их соответствия Конституции РФ и ранее выраженным позициям Конституционного Суда Российской Федерации. Представляется, что данные нормы, в той части, в которой ими предполагается возможность применения коэффициента–дефлятора в размере большем единицы (то есть повышающего), означают, что налогоплательщик соответствующего налога обязывается уплачивать его в размере большем, чем это установлено в актах органов законодательной (представительной) власти. При этом коэффициент–дефлятор, влекущий повышенный размер налога,

устанавливается актом органа исполнительной власти, что недопустимо с точки зрения правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации.

10. Налоговая обязанность по предоставлению деклараций исследуется аналогичным образом – с использованием системно–структурного подхода, который позволяет выделить следующие элементы в ее содержании: 1) лица, которые потенциально могут являться субъектами обязанности — субъекты декларирования; 2) юридический факт, следствием которого является обязанность по представлению налоговой декларации; 3) способ создания (заполнения) налоговой декларации; 4) периодичность и (или) сроки представления; 5) получатель налоговой декларации. При характеристике таких элементов, например, устанавливается, что для целей декларирования таким фактом может быть и только статус потенциального налогоплательщика в налоговом периоде, и факт осуществления облагаемой деятельности, и иные факты. Указанные особенности подтверждают вывод о том, что обязанность по уплате налога и обязанность по декларированию могут быть урегулированы независимо друг от друга.

11. Элементный состав налоговой обязанности по применению ККТ следующий: 1) лица, которые потенциально могут являться субъектами обязанности — субъекты применения ККТ; 2) юридический факт, следствием которого является обязанность по применению ККТ; 3) способ применения ККТ; 4) срок, исчисляемый от указанного юридического факта, в течение которого должна быть применена ККТ; 5) лицо (лица), получающее исполнение в результате применения ККТ обязанным субъектом. Отличительная особенность налоговой обязанности по применению ККТ состоит в ее правовом регулировании, которое основывается преимущественно на актах органов исполнительной власти.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

Нормативные правовые акты

Акты международного права и федеральные законы

1. Соглашение Правительств государств – участников стран СНГ от 4 июня 1999 г. «О сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства и борьбы с нарушениями в этой сфере». Утверждено Постановлением Правительства РФ от 14 декабря 2000 г. № 953 «Об утверждении Соглашения между государствами - участниками Содружества Независимых Государств о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства и борьбы с нарушениями в этой сфере» // Собрание законодательства РФ. 2000. № 51. Ст. 5002.

2. Конвенция между Правительством РФ и Правительством Алжирской Народной Демократической Республики от 10 марта 2006 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество». Ратифицирована Федеральным законом «О ратификации Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Алжирской Народной Демократической Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» от 3 декабря 2008 г. № 231-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2009. № 17. Ст. 1968.

3. Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 года // Российская газета. 2009. 21 января. С. 3-5.

4. Гражданский кодекс Российской Федерации : часть первая : федеральный закон Российской Федерации от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1994. № 32. Ст. 3301.

5. Гражданский кодекс Российской Федерации : часть вторая : федеральный закон Российской Федерации от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1996. № 5. Ст. 410.

6. Бюджетный кодекс : федеральный закон Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

7. Налоговый кодекс Российской Федерации : часть первая : федеральный закон Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824.

8. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2002. № 1 (ч. 1). Ст. 1.

9. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации : федеральный закон от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2002. № 30. Ст. 3012.

10. Налоговый кодекс Российской Федерации : часть вторая : федеральный закон Российской Федерации от 5 августа 2008 г. № 117-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.

11. Закон РФ от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц» // Ведомости Съезда народных депутатов РФ и Верховного Совета РФ. 1992 г. № 8. Ст. 363.

12. Федеральный закон от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3803.

13. Федеральный закон от 16 июля 1999 г. № 165-ФЗ «Об основах обязательного социального страхования» // Собрание законодательства РФ. 1999. № 29. Ст. 3686.

14. Федеральный закон от 31 декабря 2002 г. № 191-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в главы 22, 24, 25, 26.2, 26.3 и 27 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2003. № 1. Ст. 6.

15. Федеральный закон от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» // Собрание законодательства РФ. 2003. № 21. Ст. 1957.

16. Федеральный закон от 29 июля 2004 г. № 95-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах» // Собрание законодательства РФ. 2004. № 31. Ст. 3231.

17. Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // Собрание законодательства РФ. 2006. № 31 (1). Ст. 3436.

18. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // Собрание законодательства РФ. 2011. № 50. Ст. 7344.

19. Федеральный закон от 29 ноября 2012 г. № 202-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Российская газета. 2012. 3 декабря.

Иные нормативные правовые акты

20. Указ Президента РФ от 16 февраля 1993 г. № 224 «Об обязательном применении контрольно-кассовых машин предприятиями, учреждениями и организациями всех форм собственности при осуществлении расчетов с населением» // Российская газета. 1993. № 34.

21. Указ Президента РФ от 8 июля 1994 г. № 1482 «Об упорядочении государственной регистрации предпринимателей на территории Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 1994. № 11. Ст. 1194.

22. Бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию от 23 июня 2008 г. «О бюджетной политике в 2009 – 2011 годах» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

23. Бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию от 25 мая 2009 г. «О бюджетной политике в 2010 – 2012 годах» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

24. Бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию от 28 июня 2012 г. «О бюджетной политике в 2013-2015 годах» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

25. Постановление Государственной Думы Федерального Собрания РФ от 3 июля 1998 г. № 2774-II ГД «О проекте части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

26. Постановление Государственной Думы Федерального Собрания РФ от 16 апреля 1998 г. № 2401-II ГД «О проекте Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

27. Постановление Правительства РФ от 30 июля 1993 г. № 745 «Об утверждении Положения по применению контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением и Перечня отдельных категорий предприятий (в том числе физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в случае осуществления ими торговых операций или оказания услуг), организаций и учреждений, которые в силу специфики своей деятельности либо особенностей местонахождения могут осуществлять денежные расчеты с населением без применения контрольно-кассовых машин» // Российская газета. 1993. № 157.

28. Постановление Правительства РФ от 13 августа 1997 г. № 1009 «Об утверждении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации» // Собрание законодательства РФ. 1997. № 33. Ст. 3895.

29. Постановление Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914 «Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных

счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» // Собрание законодательства РФ. 2000. № 50. Ст. 4896.

30. Постановление Правительства РФ от 21 декабря 2001 г. № 888 «О Федеральной целевой программе «Развитие налоговых органов (2002 – 2004 годы)» // Собрание законодательства РФ. 2002. № 1 (ч. 2). Ст. 32.

31. Распоряжение Правительства РФ от 8 ноября 2006 г. № 1533-р «О подписании Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики о поощрении и взаимной защите капиталовложений и Протокола к Соглашению между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики о поощрении и взаимной защите капиталовложений» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

32. Постановление Правительства РФ от 23 января 2007 г. № 39 «Об утверждении Правил ведения Государственного реестра контрольно-кассовой техники, требований к его структуре и составу сведений» // Собрание законодательства РФ. 2007. № 5. Ст. 664.

33. Постановление Правительства РФ от 5 июня 2008 г. № 438 «О Министерстве промышленности и торговли Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2008. № 24. Ст. 2868.

34. Постановление Правительства РФ от 24 февраля 2010 г. № 84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество» // Собрание законодательства РФ. 2010. № 10. Ст. 1078.

35. Положение о безналичных расчетах в Российской Федерации (утв. Банком России 3 октября 2002 г. № 2-П) // Вестник Банка России. 2002. № 74.

36. Приказ Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02» // Российская газета. 2003. № 4.

37. Приказ Минфина РФ от 24 ноября 2004 г. № 106н «Об утверждении Правил указания информации в полях расчетных документов на перечисление налогов, сборов и иных платежей в бюджетную систему Российской Федерации» // Российская газета. 2004. № 282.

38. Приказ Минфина РФ от 14 ноября 2006 г. № 146н «Об утверждении формы налоговой декларации по акцизам на табачные изделия и Порядка ее заполнения» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2007. № 8.

39. Приказом Минфина РФ от 10 июля 2007 г. № 62н «Об утверждении формы единой (упрощенной) налоговой декларации и порядка ее заполнения» // Российская газета. 2007. № 171.

40. Приказ Министерства промышленности и торговли РФ от 28 апреля 2009 г. № 329 «Об утверждении порядка опубликования и вступления в силу актов Министерства промышленности и торговли Российской Федерации, признанных Министерством юстиции Российской Федерации не нуждающимися в государственной регистрации» // Российская газета. 2009. № 104.

41. Приказ ФНС РФ от 9 ноября 2006 г. № САЭ-3-10/776@ «Об утверждении Порядка доведения до налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сведений об изменении реквизитов соответствующих счетов Федерального казначейства и иных сведений, необходимых для заполнения поручений на перечисление налогов, сборов, пеней и штрафов в бюджетную систему Российской Федерации» // Российская газета. 2006. № 280.

42. Приказ ФНС РФ от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» (в ред. от 10.05.2012 № ММВ-7-2-279@) // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

43. Приказ Минэкономразвития РФ от 11 ноября 2003 г. № 337 «Об установлении коэффициента-дефлятора на 2004 год» // Российская газета. 2003. № 241.

44. Приказ Минэкономразвития РФ от 09 ноября 2004 г. № 298 «Об установлении коэффициента-дефлятора КЗ на 2005 год» // Российская газета. 2004. № 257.

45. Приказ Минэкономразвития РФ от 27 октября 2005 г. № 277 «Об установлении коэффициента-дефлятора К1 на 2006 год» // Российская газета. 2005. № 261.

46. Приказ Минэкономразвития РФ от 3 ноября 2006 г. № 359 «Об установлении коэффициента-дефлятора К1 на 2007 год» // Российская газета. 2006. № 260.

47. Приказ Минэкономразвития РФ от 19 ноября 2007 г. № 401 «Об установлении коэффициента-дефлятора К1 на 2008 год» // Российская газета. 2007. № 276.

48. Приказ Минэкономразвития РФ от 12 ноября 2008 г. № 392 «Об установлении коэффициента-дефлятора К1 на 2009 год» // Российская газета. 2008. № 237.

49. Приказ Минэкономразвития РФ от 13 ноября 2009 г. № 465 «Об установлении коэффициента-дефлятора К1 на 2010 год» // Российская газета. 2009. № 217.

50. Приказ Минэкономразвития РФ от 27 октября 2010 г. № 519 «Об установлении коэффициента-дефлятора К1 на 2011 год» // Российская газета. 2010. № 259.

51. Приказ Минэкономразвития РФ от 1 ноября 2011 г. № 612 «Об установлении коэффициента-дефлятора К1 на 2012 год» // Российская газета. 2011. № 257.

52. Положение о правилах осуществления перевода денежных средств (утверждено Банком России 19 июня 2012 г. № 383-П) // Вестник Банка России. 2012. № 34.

53. Приказ Минэкономразвития РФ от 31 октября 2012 г. № 707 «Об установлении коэффициента-дефлятора К1 на 2013 год» // Российская газета. 2012. № 268.

54. Приказ Минэкономразвития РФ от 7 ноября 2013 г. № 652 «Об установлении коэффициента-дефлятора К1 на 2013 год» // Российская газета. 2013. № 264.

Прочие официальные документы

55. Письмо ФНС РФ от 15 января 2009 г. № ВЕ-22-3/16@ «О порядке уплаты налогов налогоплательщиком, утратившим право на применение единого сельскохозяйственного налога» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

56. Письмо ФНС РФ от 24 мая 2011 г. № СА-4-9/8250 «О доказывании необоснованной налоговой выгоды» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

57. Программа проведения квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора (общий аудит) (утверждена Минфином РФ 5 октября 2009 г.) // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

58. Письмо ФНС РФ от 07 июня 2013 г. № АС-4-2/10459 «Об использовании фискальных данных контрольно-кассовой техники при проведении мероприятий налогового контроля» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

59. Приказ ФНС РФ от 22 марта 2012 г. № ММВ-7-3/174@ «Об утверждении формы и формата представления налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, Порядка ее заполнения» // Российская газета. 2012. № 132.

Нормативные правовые акты, утратившие силу

60. Декрет СНК РСФСР от 21 июля 1922 г. «Об ответственности за нарушения декрета о едином натуральном налоге и о порядке возбуждения, направления и рассмотрения дел об этих налогах» // Собрание узаконений РСФСР. 1922. № 46. Ст. 575.

61. Декрет СНК РСФСР от 13 декабря 1923 г. «Инструкция по проведению единого сельско-хозяйственного налога» // Собрание узаконений РСФСР. 1924. № 3-4. Ст. 21.

62. Положение о взимании налогов (утверждено ЦИК СССР, СНК СССР 2 октября 1925 г. // Собрание законов СССР. 1925. № 70. Ст. 518.

63. Постановление Совмина СССР от 24 января 1990 г. № 76 «О государственной налоговой службе» // Собрание Постановлений Правительства СССР. 1990. № 7.

64. Закон СССР от 23 апреля 1990 г. № 1443-1 «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства» // Ведомости Съезда народных депутатов СССР и Верховного Совета СССР. 1990. № 19. Ст. 320.

65. Закон СССР от 14 июня 1990 г. № 1560-1 «О налогах с предприятий, объединений и организаций» // Ведомости Съезда народных депутатов СССР и Верховного Совета СССР. 1990. № 27. Ст. 522.

66. Закон РСФСР от 25 декабря 1990 г. № 445-1 «О предприятиях и предпринимательской деятельности» // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР. 1990. № 30. Ст. 418.

67. Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Ведомости Совета народных депутатов и Верховного Совета РФ. 1992. № 11. Ст. 527.

Судебные акты

Акты Конституционного Суда Российской Федерации

68. Постановление Конституционного Суда РФ от 12 мая 1998 г. № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений абзаца шестого статьи 6 и абзаца второго части первой статьи 7 Закона Российской Федерации от 18 июня 1993 года «О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением» в связи с запросом Дмитровского районного суда Московской области и жалобами граждан» // Российская газета. 1998. № 96.

69. Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П «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» // Собрание законодательства РФ. 1997. № 1. Ст. 197.

70. Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 11.1 закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года «О Государственной границе Российской Федерации» в редакции от 19 июля 1997 года» // Собрание законодательства РФ. 1997. № 46. Ст. 5339.

71. Постановление Конституционного Суда РФ от 23 декабря 1997 г. № 21-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 855 Гражданского кодекса Российской Федерации и части шестой статьи 15 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» в связи с запросом Президиума Верховного Суда Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 1997. № 52. Ст. 5930.

72. Постановление Конституционного Суда РФ от 12 мая 1998 г. № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений абзаца шестого статьи 6 и абзаца второго первой части статьи 7 Закона Российской Федерации от 18 июня 1993 года № 5215-1 «О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением» в связи с запросом Дмитровского районного суда Московской области и жалобами граждан» // Собрание законодательства РФ. 1998. № 20. Ст. 2173.

73. Постановление Конституционного Суда РФ от 17 июля 1998 г. № 22-П «По делу о проверке конституционности постановлений Правительства Российской Федерации от 26 сентября 1995 года № 962 «О взимании платы с владельцев или пользователей автомобильного транспорта, перевозящего тяжеловесные грузы, при проезде по автомобильным дорогам общего пользования» и от 14 октября 1996 года № 1211 «Об установлении временных ставок платы за провоз тяжеловесных грузов по федеральным автомобильным

дорогам и использовании средств, получаемых от взимания этой платы» // Собрание законодательства РФ. 1998. № 30. Ст. 3800.

74. Постановление Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 1998. № 42. Ст. 5211.

75. Определение Конституционного Суда РФ от 21 декабря 1998 г. № 190-О «По жалобе ТОО «Агроинвест-КБМ» на нарушение конституционных прав граждан частью второй статьи 4 Закона Российской Федерации «О дорожных фондах в Российской Федерации» и пунктом 3 статьи 2 Гражданского кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 1999. № 2.

76. Постановление Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Российская газета. 1998. № 199.

77. Определение Конституционного Суда РФ от 5 июля 2001 г. № 130-О «По запросу Омского областного суда о проверке конституционности положения пункта 12 статьи 7 Закона Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2002. № 1.

78. Определение Конституционного Суда РФ от 6 июня 2002 г. № 116-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Притулы Галины Юрьевны на нарушение ее конституционных прав положениями абзаца четвертого пункта 2 статьи 11, статей 39, 143 и 235 Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2002. № 29. Ст. 3007.

79. Определение Конституционного Суда РФ от 6 июня 2002 г. № 130-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Копыловой Елены

Викторовны на нарушение ее конституционных прав положениями пункта 3 статьи 83 и пункта 1 статьи 116 Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был. Режим доступа: <http://www.garant.ru>.

80. Определение Конституционного Суда РФ от 10 ноября 2002 г. № 321-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Законодательного Собрания Ростовской области о проверке конституционности статьи 10 Федерального закона «О внесении дополнений и изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации и в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2003. № 2.

81. Постановление Конституционного Суда РФ от 19 июня 2003 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности положений федерального законодательства и законодательства субъектов Российской Федерации, регулирующего налогообложение субъектов малого предпринимательства - индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, в связи с жалобами ряда граждан» // Российская газета. 2003. № 127 (3241).

82. Определение Конституционного Суда РФ от 10 июля 2003 г. № 291-О «По жалобе общественного фонда «Правоборец» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статьи 24 Федерального закона «О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2002 год», пункта 9 статьи 80 и пункта 1 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2003. № 6.

83. Постановление Конституционного Суда РФ от 18 июля 2003 г. № 14-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 35 Федерального закона «Об акционерных обществах», статей 61 и 99 Гражданского кодекса Российской Федерации, статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации и статьи 14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами гражданина А.Б. Борисова, ЗАО

«Медиа-Мост» и ЗАО «Московская Независимая Вещательная Корпорация» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2003. № 5.

84. Определение Конституционного Суда РФ от 16 октября 2003 г. № 329-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Экспорт-Сервис» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца первого пункта 4 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

85. Определение Конституционного Суда РФ от 22 января 2004 г. № 8-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Нойзидлер Сыктывкар» на нарушение конституционных прав и свобод статьей 3 Федерального закона «О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на 2000 год» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

86. Постановление Конституционного Суда РФ от 16 июля 2004 г. № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева» // Собрание законодательства РФ. 2004. № 30. Ст. 3241.

87. Определение Конституционного Суда РФ от 9 июня 2005 г. № 222-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы Общества с ограниченной ответственностью «СТЭП» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем тринадцатым пункта 3 статьи 2 Федерального закона «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 6.

88. Определение Конституционного Суда РФ от 23 июня 2005 г. № 273-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Егорова Андрея Дмитриевича на нарушение его конституционных прав положениями

абзаца второй части первой статьи 9 Федерального закона «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации», пункта 5 статьи 38, пункта 1 статьи 39 Налогового кодекса Российской Федерации и пункта 1 статьи 779 Гражданского кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

89. Определение Конституционного Суда РФ от 23 июня 2005 г. № 274-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью Грант-2000 на нарушение конституционных прав и свобод пунктом в статье 5 Закона Российской Федерации «О налоге на имущество предприятий» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

90. Постановление Конституционного Суда РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 4.

91. Определение Конституционного Суда РФ от 8 ноября 2005 г. № 438-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб открытого акционерного общества Уфимский нефтеперерабатывающий завод, открытого акционерного общества Ново-Уфимский нефтеперерабатывающий завод, открытого акционерного общества Уфанефтехим, открытого акционерного общества Акционерная компания Башнефть и открытого акционерного общества Уфаоргсинтез на нарушение конституционных прав и свобод абзацем третьим пункта 1 статьи 83 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2006. № 2.

92. Определение Конституционного Суда РФ от 24 ноября 2005 г. № 414-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы федерального государственного учреждения Окуловский лесхоз на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 1 и подпунктом 3 пункта 3 статьи 39

Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

93. Определение Конституционного Суда РФ от 11 июля 2006 г. № 265-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса мирового судьи судебного участка № 1 города Смоленска о проверке конституционности пункта 2 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2006. № 6.

94. Определение Конституционного Суда РФ от 3 апреля 2007 г. № 334-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы Федерального государственного унитарного предприятия «Российский государственный концерн по производству электрической и тепловой энергии на атомных станциях» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзацев первого и второго пункта 1 статьи 59 Налогового кодекса Российской Федерации и подпункта «а» пункта 1 Постановления Правительства Российской Федерации «О порядке признания безнадежными к взысканию и списания недоимки и задолженности по пеням по федеральным налогам и сборам» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2007. № 5.

95. Определение Конституционного Суда РФ от 3 июля 2007 г. № 747-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Ютэйр-Экспресс» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем третьим статьи 21 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

96. Определение Конституционного Суда РФ от 15 ноября 2007 г. № 817-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Мельниковой Фаины Фадеевны на нарушение ее конституционных прав Налоговым кодексом Российской Федерации и Приказом Министерства финансов Российской Федерации «Об утверждении формы налоговой

декларации по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности и порядка ее заполнения» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

97. Определение Конституционного Суда РФ от 15 ноября 2007 г. № 817-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Мельниковой Фаины Фадеевны на нарушение ее конституционных прав Налоговым кодексом Российской Федерации и приказом Министерства финансов Российской Федерации «Об утверждении формы налоговой декларации по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности и Порядка ее заполнения» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

98. Постановление Конституционного Суда РФ от 13 марта 2008 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан С.И. Аникина, Н.В. Ивановой, А.В. Козлова, В.П. Козлова и Т.Н. Козловой» // Сборник законодательства РФ. 2008. № 12. Ст. 1183.

99. Определение Конституционного Суда РФ от 17 июня 2008 г. № 499-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб гражданина Зори Владимира Васильевича на нарушение его конституционных прав пунктом 1 статьи 346.23 Налогового кодекса Российской Федерации и частью 1 статьи 15.6 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

100. Определение Конституционного Суда РФ от 16 декабря 2008 г. № 1069-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Тарасова Юрия Павловича на нарушение его конституционных прав пунктом 1 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2009. № 3.

101. Определение Конституционного Суда РФ от 4 июня 2009 г. № 1032-О-О «По жалобе гражданина Волченко Владимира Васильевича на

нарушение его конституционных прав положением статьи 47 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2010. № 1.

102. Определение Конституционного Суда РФ от 1 октября 2009 г. № 1268-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Шкапова Александра Станиславовича на нарушение его конституционных прав статьей 235, абзацем вторым пункта 1 статьи 236, пунктом 2 статьи 252, подпунктом 1 пункта 1 статьи 264 и пунктом 3 статьи 273 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2011. № 2.

103. Определение Конституционного Суда РФ от 16 января 2009 г. № 146-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Амирова Анвара Каримовича на нарушение его конституционных прав пунктом 2 статьи 119 и пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

104. Определение Конституционного Суда РФ от 5 февраля 2009 г. № 367-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Нишневартовское нефтегазодобывающее предприятие» на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом 2 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

105. Постановление Конституционного Суда РФ от 21 января 2010 г. № 1-П «По делу о проверке конституционности положений части 4 статьи 170, пункта 1 статьи 311 и части 1 статьи 312 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами закрытого акционерного общества «Производственное объединение «Берег», открытых акционерных обществ «Карболит», «Завод «Микропровод» и «Научно-производственное предприятие «Респиратор» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2010. № 2.

106. Определение Конституционного Суда РФ от 7 декабря 2010 г. № 1720-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого

акционерного общества «Тихоокеанское управление промысловой разведки и научно-исследовательского флота» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца второго подпункта 4.1 и подпункта 5 пункта 1, подпункта 5 пункта 1.1 и абзаца второго пункта 2 статьи 148 Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

107. Определение Конституционного Суда РФ от 20 октября 2011 г. № 1451-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «ИНТЕКО» на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 7 статьи 75 Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

108. Определение Конституционного Суда РФ от 16 июля 2013 г. № 1060-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Макеева Геннадия Николаевича на нарушение его конституционных прав абзацем восьмым пункта 13 статьи 214.1 Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

Акты Верховного Суда Российской Федерации

109. Решение Верховного Суда РФ от 2 сентября 1998 г. № ГКПИ 98-412 «О признании недействительными пунктов 6 и 7 Постановления Правительства РФ от 21.07.1998 № 800 «О мерах по обеспечению своевременной выплаты государственных пенсий» // Российская газета. 1998. № 186.

110. Определение Верховного Суда РФ от 06 июля 2002 г. № 9-Г02-22 «В удовлетворении заявления о признании недействительными постановления Законодательного Собрания Нижегородской области от 16.06.1999 № 185 и постановления от 14.12.2000 № 423 отказано правомерно, поскольку оспариваемые нормативные акты приняты законодательным органом субъекта РФ в пределах своей компетенции, не противоречат федеральному законодательству и законодательству субъекта РФ» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

111. Обзор законодательства и судебной практики Верховного Суда РФ за второй квартал 2006 года (утвержден постановлением Президиума Верховного Суда РФ от 27 сентября 2006 г.) // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

112. Решение Верховного Суда РФ от 30 сентября 2009 г. № ГКПИ09-1168 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

113. Определение Верховного Суда РФ от 25 августа 2010 г. № 34-В10-5 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

114. Определение Верховного Суда РФ от 19 июня 2012 г. № АПЛ12-300 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

Акты Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

115. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 октября 1997 г. № 171/97 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 1998. № 2.

116. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 4 марта 1997 г. № 3958/96 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

117. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 24 февраля 1998 г. № 3852/97 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 1998. № 5.

118. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 16 июня 1998 г. № 7835/97 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 1998. № 9.

119. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 1 февраля 2000 г. № 2612/99 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

120. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой

Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2001. № 7.

121. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 15 мая 2001 г. № 4435/98 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

122. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18 июня 2002 г. № 12385/01 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2002. № 10.

123. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22 октября 2002 г. № 10515/01 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2003. № 2.

124. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 декабря 2002 г. № 2257/02 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2003. № 3.

125. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 4 февраля 2003 г. № 11851/01 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2003. № 7.

126. Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 марта 2003 г. № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2003. № 5.

127. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 31 июля 2003 г. № 16 «О некоторых вопросах практики применения административной ответственности, предусмотренной статьей 14.5 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, за неприменение контрольно-кассовых машин» // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. Специальное приложение. 2005. № 12.

128. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 9 декабря 2003 г. № 10964/03 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

129. Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 февраля 2004 г. № 76 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел об установлении фактов, имеющих юридическое значение» // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2004. № 4.

130. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18 мая 2004 г. № 14875/03 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2004. № 9.

131. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 29 июня 2004 г. № 2046/04 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2004. № 10.

132. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 23 августа 2005 г. № 645/05 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2006. № 1.

133. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 7 февраля 2006 г. № 11775/05 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

134. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 февраля 2006 г. № 11074/05 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

135. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 20 июня 2006 г. № 3946/06 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2006. № 9.

136. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22 июня 2006 г. № 25 «О некоторых вопросах, связанных с квалификацией и установлением требований по обязательным платежам, а также санкциям за публичные правонарушения в деле о банкротстве» // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2006. № 9.

137. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2006. № 12.

138. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 16 января 2007 г. № 9010/06 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2007. № 3.

139. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 8 мая 2007 г. № 15162/06 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2007. № 8.

140. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 октября 2008 г. № 8361/08 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2009. № 2.

141. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 11 ноября 2008 г. № 6870/08 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2009. № 3.

142. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 24 марта 2009 г. № 15256/08 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2009. № 6.

143. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 24 марта 2009 г. № 14519/08 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

144. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 14 апреля 2009 г. № 16221/08 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

145. Решение Высшего Арбитражного Суда РФ от 25 декабря 2009 г. № ВАС-17582/08 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

146. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 16 марта 2010 г. № 14585/09 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2010. № 7.

147. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 6 апреля 2010 г. № 17036/09 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2010. № 6.

148. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 25 мая 2010 г. № 15658/09 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. – 2010. - № 8.

149. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 11 мая 2010 г. № 17832/09 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2010. № 8.

150. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22 июня 2010 г. № 561/10 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2010. № 10.

151. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2010 г. № 3299/10 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2011. № 1.

152. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 23 ноября 2010 г. № 10062/10 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2011. № 3.

153. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 21 декабря 2010 г. № 10490/10 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. – 2011. - № 3.

154. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 июня 2011 г. № 17750/10 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2011. № 10.

155. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 27 июля 2011 г. № 2105/11 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2011. № 11.

156. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 15 декабря 2011 г. № 12223/10 по делу № А40-62640/09-151-457 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2012. № 4.

157. Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 ноября 2011 г. № 148 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 30 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2012. № 1.

158. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2012. № 11.

159. Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 5 марта 2013 г. № 157 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с применением положений главы 26.3 Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

160. Решение Высшего Арбитражного Суда РФ от 6 июня 2013 г. № ВАС-3796/13 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

161. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 23 июля 2013 г. № 784/13 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

162. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

Акты федеральных арбитражных судов округов

163. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 24 мая 2004 г. № Ф04/2758-316/А67-2004 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

164. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 21 сентября 2005 г. № Ф04-6131/2005(14984-А27-35) // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

165. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 11 октября 2007 г. № КА-А40/9406-07 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

166. Постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 18 июля 2008 г. № Ф03-А51/08-2/2631 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

167. Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 9 октября 2008 г. по делу № А57-1337/2008 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

168. Постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 30 марта 2009 г. № Ф03-1121/2009 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

169. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 6 августа 2009 г. по делу № А54-5560/2008-С2 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

170. Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 5 февраля 2010 г. по делам № А31-7636/2009 и № А31-7631/2009 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

171. Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 5 февраля 2010 г. по делу № А31-7631/2009 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

172. Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 8 апреля 2010 г. по делу № А65-19697/2009 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

173. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 19 апреля 2010 г. по делу № А76-19852/2009-47-217 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

174. Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 14 июля 2010 г. по делу № А57-16460/2009 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

175. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 27 июля 2010 г. по делу № А56-41798/2009 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

176. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 13 сентября 2010 г. по делу № А75-301/2010 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

177. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 22 декабря 2010 г. по делу № А42-2893/2010 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

178. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 23 мая 2011 г. по делу № А56-29605/2010 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

179. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 29 июля 2011 г. № КА-А41/7687-11 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

180. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 1 декабря 2011 г. № А33-6313/2011 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

181. Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 31 января 2012 г. по делу № А72-3642/2011 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

182. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 14 мая 2013 г. № А33-8935/2012 // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

183. Рекомендации Научно–консультативного совета Федерального арбитражного суда Волго–Вятского округа от 14 октября 2010 г. «О практике применения налогового законодательства» (одобрены Президиумом Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа, протокол заседания от 19.10.2010 № 7) // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», <http://www.garant.ru>.

Учебники и учебные пособия

184. Белов, В. А. Денежные обязательства: учебное пособие / В. А. Белов. – М.: Эксмо, 2007. – 192 с.

185. Брагинский, М. И., Витрянский, В. В. Договорное право. Общие положения (книга 1) / М.И. Брагинский, В.В. Витрянский. - М.: Статут, 2001. - 480 с.

186. Винницкий, Д. В. Налоговое право: учебник для бакалавров / Д. В. Винницкий. - М.: Юрайт, 2013. - 360 с.

187. Государственное право Германии. Сокращенный перевод немецкого семитомного издания. Т. 2 / Отв. ред. Топорнин Б.Н. - М.: Изд-во ИГиП РАН, 1994. – 320 с.

188. Гражданское право в 4 т. Т. 3: Обязательственное право / Отв. ред. Е. А. Суханов. – М.: Волтерс Клувер, 2008. – 766 с.

189. Гуреев, В. И. Налоговое право / В. И. Гуреев. – М.: Экономика, 1995. - 253 с.

190. Клейменова, М. О. Налоговое право: учебное пособие / М. О. Клейменова. – М.: Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2013. – 368 с.

191. Крохина, Ю. А. Налоговое право: учебник. 3-е изд. / Ю. А. Крохина. – М. : Юрайт-Издат, 2009. – 429 с.

192. Крохина, Ю. А. Налоговое право: Учебник. 4-е изд. / Ю. А. Крохина. – М.: Норма, 2010. - 752 с.

193. Кустова, М. В., Ногина, О. А., Шевелева, Н. А. Налоговое право России. Общая часть: Учебник / Отв. ред. Н.А. Шевелева. - М.: Юристъ, 2001. – 490 с.
194. Кучеров, И. И. Налоговое право России: Курс лекций. 2-е изд. / И. И. Кучеров. – М.: Центр ЮрИнфор, 2006. - 360 с.
195. Кучерявенко, Н. П. Курс налогового права: в 2 т. Т. 1: Общая часть / Н. П. Кучерявенко. – М.: Статут, 2009. – 863 с.
196. Назаров, В. Н. Основы налогового права / В. Н. Назаров. – М.: Компания Спутник+, 2008. - 147 с.
197. Налоговое право: учебник / Е. Ю. Грачева, О. В. Болтинова. – М.: Издательство «Проспект», 2012. – 384 с.
198. Налоги и налоговое право: учебное пособие / А. В. Брызгалин. – М.: Аналитика-Пресс, 1997. - 608 с.
199. Налоговое право: учебник / Под. ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Юристъ, 2003. – 591 с.
200. Основы налогового права: учебно-методическое пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Инвест Фонд, 1995. - 493 с.
201. Петрова, Г. В. Налоговое право. Учебник для вузов / Г. В. Петрова. – М.: Издательство НОРМА (Издательская группа НОРМА ИНФРА), 2000. – 271 с.
202. Пилипенко, А. А. Налоговое право: учебное пособие / А. А. Пилипенко. – Мн.: Книжный дом, 2006. – 448 с.
203. Порохов, Е. В. Теория налоговых обязательств: учебное пособие / Е. В. Порохов. – Алматы: Жеті Жарғы, 2001. – 168 с.
204. Практика рассмотрения коммерческих споров: анализ и комментарии постановлений Пленума и обзоров Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (выпуск 12) / Под ред. Л. А. Новоселовой, М. А. Рожковой. М.:Статут, 2010. – 244 с.
205. Радько, Т. Н. Теория государства и права: учебник, 2-е изд. / Т. Н. Радько. - М.: Проспект, 2009. – 752 с.

206. Советское финансовое право: учебник для вузов / отв. ред. Е. А. Ровинский. М.: Госюриздат, 1961. – 351 с.

207. Теория государства и права. Учебник / Под ред. В.К. Бабаева. – М.: Юристъ, 2001. – 592 с.

208. Тютин, Д. В. Налоговое право: курс лекций / Д. В. Тютин. – М.: Эксмо, РАП, 2009. – 432 с.

209. Тютин, Д. В. Налоговое право: курс лекций / Д. В. Тютин. – СПС «Гарант».

210. Эеберг, К. Т. ф. Курс финансовой науки / К. Т. ф. Эерберг. – СПб.: Типография А. Розена, 1913. – 604 с.

Монографии, книги, брошюры

211. Белов, В. А. К вопросу о недобросовестности налогоплательщика: критический анализ правоприменительной практики / В. А. Белов. – М.: «Волтерс Клувер», 2006. – 96 с.

212. Бюджетное и налоговое правовое регулирование: единство и дифференциация: монография / под ред. М. В. Карасевой. - М.: КНОРУС, 2012. – 160 с.

213. Васильев, А. В. Правовые категории. Методологические аспекты разработки системы категорий теории права / А. В. Васильев. – М.: Юридическая литература, 1976. - 264 с.

214. Винницкий, Д. В. Налоги и сборы. Понятие. Юридические признаки. Генезис / Д. В. Винницкий. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 144 с.

215. Витрянский, В. В., Герасименко, С. А. Налоговые органы, налогоплательщик и Гражданский кодекс / В. В. Витрянский, С. А. Герасименко. – М., 1995. – 167 с.

216. Демин, А. В. Нормы налогового права / А. В. Демин. – Красноярск : Сиб. Федер. Ун-т, 2010. – 410 с.

217. Егоров, С. Н. Аксиоматические основы теории права / С. Н. Егоров. – СПб.: Лексикон, 2001. – 272 с.

218. Запольский, С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: монография / С. В. Запольский. - М.: РАП, Эксмо, 2008. – 160 с.
219. Запольский, С. В. Теория финансового права: научные очерки / С. В. Запольский. – М.: РАП, 2010. – 372 с.
220. Иоффе, О. С. Правоотношение по советскому гражданскому праву / О. С. Иоффе. - Л.: Издательство ЛГУ, 1949. – 143 с.
221. Карасева, М. В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект) / М. В. Карасева. – М.: Юристъ, 2003. – 173 с.
222. Карасева, М. В. Финансовое правоотношение: монография / М. В. Карасева. – М.: Норма, 2001. – 288 с.
223. Кудряшова, Е. В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика / Е. В. Кудряшова. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 304 с.
224. Кучеров, И. И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты): монография / И. И. Кучеров. – М.: ЗАО «ЮрИнфоР®», 2009. - 473 с.
225. Майбуров, И. А. Теория и история налогообложения / И. А. Майбуров. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. - 495 с.
226. Налоги от А до Я. – Изд. Федерального министерства финансов ФРГ, 2001. – 231 с.
227. Пепеляев, С. Г. Законы о налогах: элементы структуры / С. Г. Пепеляев. – М.: СВЕА, 1995. – 64 с.
228. Правовые основы бухгалтерского и налогового учета, аудита в Российской Федерации / Под ред. Ашмариной Е.М. – М. : Юристъ 2004. – 255 с.
229. Тургенев, И. Н. Опыт теории налогов. Золотые страницы финансового права России. Т. 1 / И. Н. Тургенев. – М.: Статут, 1998. – 432 с.
230. Худяков, А. И. Избранные труды по финансовому праву / А. И. Худяков. - М.: Юридический центр Пресс, 2010. – 466 с.
231. Худяков, А. И., Бродский, М. Н., Бродский, Г. М. Основы налогообложения / А. И. Худяков, М. Н. Бродский, Г. М. Бродский. – СПб.: Издательство «Европейский дом», 2002. – 432 с.

232. Худяков, А. И., Шатов, В. Ю. Налоговые правонарушения / А. И. Худяков, В. Ю. Шатов. - Алматы: Издательство «Норма-К», 2008. - 488 с.

233. Цыпкин, С. Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы / С. Д. Цыпкин. - М.: Юридическая литература, 1973. – 222 с.

234. Шевелева, Н. А. Бюджетная система России: опыт и перспективы правового регулирования в период социально-экономических реформ / Н. А. Шевелева. - СПб.: Изд. дом Санкт-Петербургского государственного университета, 2004. - 280 с.

235. Щекин, Д. М. Налоговое право государств-участников СНГ (общая часть): учебное пособие / Д. М. Щекин. - М.: Статут, 2008. – 412 с.

Научные статьи

236. Айтхожина, Г. С. К вопросу экономико–правового урегулирования форм налогового контроля / Г. С. Айтхожина // Налоги и финансовое право. – 2013. – № 5.

237. Белов, В. А. Определение обязательства / В. А. Белов // Законодательство. – 2011. - № 5.

238. Беляева, Е. В. Крупная сделка признана недействительной: налоговые последствия» / Е. В. Беляева // Российский налоговый курьер. – 2010. - № 3.

239. Бондарчук, А. А., Симонов, М. В. Комментарий к Федеральному закону от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» (постатейный) / А. А. Бондарчук, М. В. Симонов // Подготовлен для системы КонсультантПлюс, 2011.

240. Ведяхин, В. М. Форма российского государства: теория и практика / В. М. Ведяхин // Право и политика. – 2006. – № 3.

241. Григорьев, А. С. Конструкция налогового обязательственного правоотношения и проблемы устранения международного двойного налогообложения / А. С. Григорьев // Российский юридический журнал. – 2011. - № 5.

242. Демин, А. В. О методе налогового права (в контексте соотношения публично-правовых и частноправовых начал) / А. В. Демин // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», материал подготовлен с использованием правовых актов по состоянию на 1 февраля 2004 г.

243. Добрынин, Н. М. Экономический федерализм в Российской Федерации: природа, практика, прогноз / Н. М. Добрынин // Право и политика – 2006. – № 7.

244. Иванов, А. Г. Понятие администрирования налогов / А. Г. Иванов // Финансовое право. - 2005. - № 9.

245. Интервью с О. В. Бойковым, заместителем Председателя ВАС РФ // ЭЖ-Юрист. – 2003. – № 20.

246. Лозенков, О. А. Исполнение обязанности по уплате налога несовершеннолетними / О. А. Лозенков // Финансовое право. – 2013. - № 7.

247. Морозов, Г. Н. Применение контрольно-кассовой техники при использовании платежных терминалов / Г. Н. Морозов // Налоговые споры: теория и практика. - 2008. - № 4.

248. Полищук, И. Понятие и признаки налогового обязательства / И. Полищук // Современное право. – 2007. - № 7.

249. Сащихина, Т. Ю. Налоговая обязанность как правовая категория / Т. Ю. Сащихина // Финансовое право. – 2006. - № 12.

250. Суханов, Е. А. Осторожно: гражданско-правовые конструкции! / Е. А. Суханов // Законодательство. – 2003. – № 9.

251. Хван, Л. Б. Хронометраж в системе налогового контроля: сравнительный анализ и правовой регуляции в странах Центральной Азии / Л. Б. Хван // Налоги и финансовое право. – 2011. – № 4.

252. Цинделиани, И. А. Налоговое обязательство в системе налогового права России / И. А. Цинделиани // Финансовое право. – 2005. - № 9.

253. Смолицкая, Е. Е. Комплексный подход к проблеме взаимосвязи налогового и гражданского права / Е. Е. Смолицкая // Финансовое право. – 2012. - № 12.

254. Чибинев, В. М. Проблемы соотношения понятий «обязанность» и «обязательство» в налоговом праве / В. М. Чибинев // Налоги. – 2006. - № 3.

Диссертации и авторефераты диссертаций

255. Автономов, А. С. Системность категорий конституционного права: автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.02 / Автономов Алексей Станиславович. – М., 1999. – 361 с.

256. Анджаев, А. В. Развитие государственно-правовых основ налогообложения в Российской Империи: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01, 12.00.14 / Анджаев Айс Владимирович. – СПб, 2004. – 171 с.

257. Ашмарина, Е. М. Совершенствование системы налогов, взимаемых с юридических лиц, как условие успешного выполнения доходной части бюджета Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Ашмарина Елена Михайловна. - М., 1998. – 22 с.

258. Ашмарина, Е. М. Финансово-правовые аспекты учетных систем Российской Федерации: дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.14 / Ашмарина Елена Михайловна. – М., 2005. – 387 с.

259. Баринов, А. С. Вопросы применения принципов налогового права при исполнении обязанности по уплате налогов и сборов в Российской Федерации: дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.14 / Баринов Андрей Сергеевич. – СПб., 2007. – 206 с.

260. Березова, О. А. Основания прекращения обязанности по уплате налога: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Березова Ольга Александровна. – М., 2003. – 201 с.

261. Бордюг, И. С. Налоговое обязательство в российском праве: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Бордюг Ирина Сергеевна. – Омск, 2009. – 202 с.

262. Винницкий, Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права: дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.14 / Винницкий Данил Владимирович. – Екатеринбург, 2003. – 436 с.

263. Гогин, А. А. Теоретико–правовые вопросы налоговой ответственности: дисс. ... канд. юр. Наук: 12.00.14 / Гогин Александр Александрович. - Самара, 2002. – 237 с.

264. Журавлева, О. О. Объект налога (сбора) как категория налогового права: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Журавлева Оксана Олеговна. – М., 2003. – 210 с.

265. Имыкшенова, Е. А. Обеспечение исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов по налоговому законодательству Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Имыкшенова Евгения Александровна. – Тюмень, 2004. – 193 с.

266. Калашникова, Э. Л. Неопределенность налоговой обязанности: финансово-правовой аспект: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Калашникова Эльвира Леонидовна. – М., 2008. – 176 с.

267. Карасева, Р. В. Правовое регулирование перехода прав и обязанностей налогоплательщика к другим лицам: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Карасева Раиса Валентиновна. – М., 2008. – 191 с.

268. Латыпова, Е. У. Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов: финансово-правовой аспект: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Латыпова Елена Ураловна. – М., 2004. – 174 с.

269. Лукьянов, В. В. Правовые основы исполнения обязанности по уплате налогов: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Лукьянов Владимир Владимирович. – Саратов, 2006. – 172 с.

270. Сащихина, Т. Ю. Налоговая обязанность и ее исполнение: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Сащихина Татьяна Юрьевна. – М., 2008. – 202 с.

271. Шавшина, В. П. Исполнение налоговой обязанности по уплате таможенных платежей: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Шавшина Вильгельмина Прановна. – СПб., 2003. – 240 с.

272. Якушкина, Е. Е. Принудительное исполнение обязанности по уплате налогов налогоплательщиком-организацией: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Якушкина Елена Евгеньевна. – Воронеж, 2006. – 243 с.