

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ КАК ПРАВОВАЯ КАТЕГОРИЯ: ИНФОРМАЦИОННЫЙ И ФИНАНСОВО-ПРАВОВОЙ АСПЕКТ

Запольский С.В.¹

Ключевые слова: налогообложение, налог, налоговая обязанность, налоговое администрирование, административное принуждение, взыскание налогов, налоговая недоимка.

Аннотация

Статья посвящена юридическому механизму трансформации требований налоговых законов в административно-правовые отношения, складывающиеся между налогоплательщиком и налоговым органом. Этот механизм процедурно состоит из стадии возложения на субъекта статуса налогоплательщика, стадии формирования налоговой обязанности, стадии объединения гражданско-правовых и административно-правовых элементов в синтетическое образование — налоговое обязательство. Налогообложение, понимаемое как самостоятельный правовой режим, административно интегрирует названные элементы в особую сферу правового регулирования.

DOI: 10.24412/2226-0692-2024-4-23-27

Формирование публичных государственных доходов путем налогообложения строится на основе норм ряда отраслей права — финансового, уголовного, гражданского; немалую роль играют и юридические конструкции административного права, определяющие динамическую стадию развития налогового правоотношения — правовой режим взаимоотношений с налоговыми органами, администрирующими поступления доходов от того или иного налога в бюджет. Общепризнано, что недоначисление и недовнесение налогов зачастую связано с несовершенством механизма администрирования налогов, равно как нарушения прав и законных интересов граждан и организаций в сфере налогообложения нередко порождены слабым учетом специфики в этой сфере экономического регулирования. Вопреки ожиданиям, недавно принятый Закон РФ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации»² не содержит новелл, касающихся контроля за налогообложением и администрированием налогов; заметна «бухгалтеризация» публикаций по проблемам налогов — их нацеленность на техническую сторону дела.

Налоги многими воспринимаются как социальная данность, неизбежное зло, вызываемое существованием публичной власти. Отсюда — более чем сдержанный интерес к правовой стороне деятельности государства, процессам установления налогов и определения объектов налогообложения, соотноше-

нию налогового бремени с бременем обязательств организации или гражданина перед контрагентами по гражданско-правовым договорам. Более того, понимание налога в качестве классического примера проявления публичного права приводит к умозрительному перемещению налогового права из сферы предоставительно-обязывающего регулирования экономических отношений в сферу господства императива, исходящего от государства. Мне представляется, что возвращение актуальности дискуссий о существовании налогообложения и налоговой политики будет способствовать, помимо всего прочего, повышению цивилизованности взимания налогов и нахождению оптимального соотношения между фискальными интересами государства и задачами экономического стимулирования производства.

Природа налогообложения представляет большой интерес не только как элемент экономической политики государства, но и своей технико-юридической стороной. Нередко налогообложение рассматривается как единый и неделимый процесс, существо которого состоит в вооружении налоговых органов и иных служб, администрирующих государственные доходы, действенным инструментарием для принудительной мобилизации доходов юридических и физических лиц в бюджет и иные публичные фонды. В этом случае акцент действенности всего института налогов падает именно на администрирование налогов и приравненных к ним платежей. Отправление государственной власти, связанной с установлением налогов, т. е. определение тех или иных параметров налогообложения,

² Федеральный закон от 31.07.2020 № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации».

¹ Запольский Сергей Васильевич, доктор юридических наук, профессор, главный научный сотрудник Института государства и права РАН, г. Москва, Российская Федерация. E-mail: zpmoscow@mail.ru

формирование соответствующих юридических конструкций, в этом случае приобретает официально-формальный характер.

Отчасти это подтверждается и практикой: как правило, настаивают на введении или отмене соответствующих налогов и изменении ставок налогов финансовые органы, а не представительные, и не общество как таковое инициирует корректировки налоговой политики. Вместе с тем сведение института налогов к налогообложению было бы большой теоретической и политической ошибкой. Налоги и налогообложение — даже не парные, а субординированные между собой категории с естественным приоритетом налогов.

В связи с вышеотмеченным возникает вопрос: а что, собственно, такое налог и налоги? В своем фундаментальном труде «Теория налогов и сборов» И.И. Кучеров выделяет следующие подходы к определению понятия налогов:

1) концепция налога как процедуры, понимаемой как порядок действия, приводящий к отчуждению имущества в виде уплаты денежных средств в казну;

2) концепция налога как материального объекта, основанная на понимании налога как части имущества налогоплательщика, передаваемой в казну для погашения налоговой обязанности;

3) концепция налога как правовой формы возложения налоговой обязанности [1].

То, что налог имущественно материализуется в момент возникновения у лица налоговой обязанности, не может не подталкивать нас к выводу о том, что обязанность уплаты в бюджет или иное предоставление в распоряжение государства некоей суммы, определяемой по размеру, срокам платежа, льготам и по другим элементам налога на основании закона, — это и есть налог. Не мудрствуя лукаво, многие авторы определяют налог как платеж. Подобному выводу следует противопоставить как минимум два аргумента.

Во-первых, этимологически бессмысленной фразой представляется выражение «платить налоги» хотя бы потому, что глагол «платить» в русском языке предполагает продолжение, — как правило, «деньги». Иначе говоря, налог есть некий инструмент, позволяющий трансформировать абстрактную юридическую модель, изложенную в законе, в денежное требование к обязанному лицу. Следовательно, налог нельзя отождествлять с его экономическим результатом — поступлением государственного дохода: налог есть инструмент обременения будущего плательщика будущим долгом.

Во-вторых, во всех известных нам случаях законодатель использует технико-юридический прием — формирует понятие налоговой обязанности. С одной стороны, налоговая обязанность обладает способностью субъективировать требования налогового закона применительно к конкретному налогоплательщику, с другой — интегрировать действие

норм налогового права с действием других правовых норм, относящихся к правовому положению юридического и физического лица. Самое главное в категории налоговой обязанности — это юридическая презумпция возможности формального исполнения налогоплательщиком своей обязанности. Так, ст. 44 Налогового кодекса РФ предполагает ряд случаев допустимого использования налоговой обязанности без платежа.

Аргументацию неприемлемости отождествления налога и связанного с ним платежа можно и продолжить. Но более важным представляется определение содержания налога в позитивном смысле.

Отметим, что несмотря на кажущуюся неуправляемость законодателей, спонтанным принятием ими тех или иных налоговых законов, этот раздел законодательства регламентирован, так сказать, естественным путем, а точнее — существованием идеальной матрицы возможных налогов. В самом общем виде эта матрица служит комбинацией подоходного, поимущественного и пооборотного налогообложения. Каждое подразделение, в свою очередь, состоит из нескольких налогов, находящихся в экономическом и юридическом соотношении с себе подобными.

Возникающая мозаика прямых и косвенных налогов, общегосударственных, региональных и местных налогов находится, ко всему прочему, в координации со сборами, с неналоговыми фискалами и детерминирована возможностью, целесообразностью взимания и операционными расходами по осуществлению этой деятельности. Эти обстоятельства и приводят к формированию национальных налоговых систем — матриц, способных на эволюционное развитие, но почти не допускающих одномоментных реформ, если это не связано с изменением социально-политической формации. Каждое из входящих в национальную налоговую матрицу подразделений построено путем *исчерпывающего налогообложения того или иного объекта*. Именно поэтому не может взиматься с граждан несколько подоходных налогов, а с организаций — два и более акциза по тому же самому подакцизному товару. *Совокупность юридического административного инструментария, обеспечивающего налогообложение по отдельному объекту, субъекту и другим элементам, по моему мнению, и следует считать налогом в юридическом смысле.*

Попутно заметим, что крайне полезной могла бы стать разработка некоей «таблицы Менделеева» применительно к налогам. Подобная таблица продемонстрировала бы степень целесообразности введения нового налога, правовую возможность такой акции, а главное — последствия для всей налоговой системы. Представляется, что могут отыскаться и пробелы системы: двойное обложение или налоговые лакуны, подлежащие заполнению новыми налогами. В любом случае речь идет о развитии налоговой системы в целом, а не об изменении одних только ставок

налогообложения, как это практикуется во многих legislatures.

Относительная стабильность матрицы налоговой системы предопределяет возможность ее рассмотрения в качестве отдельного предмета правового регулирования и, следовательно, научного юридического анализа. Традиционно размер налогового бремени, ставки налогов, объект обложения, льготы по налогам — монополия экономической науки. Возможно, подходит время для объединения усилий экономистов и юристов с целью отыскания оптимального режима функционирования всей налоговой системы и конструирования каждого налога в отдельности. В практическом ключе это означает закрепление исчерпывающего перечня налогов в едином акте максимально высокой юридической силы. Для российских условий это мог бы быть предлагаемый для принятия Федеральный закон о финансах или же ему подобный нормативный акт, действующий совместно с налоговым кодексом РФ.

Стоит отметить, что законодатель, приняв линию на регулирование налоговых отношений единым нормативным актом, взвалил на себя тем самым трудноисполнимую и неблагодарную функцию. Практическая динамика регулирования налоговых отношений предопределяет необходимость принятия всё новых дополнений и изменений в Налоговый кодекс РФ, осложняющих работу Федерального Собрания РФ. Вместе с тем ряд доходов бюджета регламентирован иными законами, в т. ч. Бюджетным кодексом РФ. Кроме того, наблюдается тенденция придания фискальным требованиям, являющимся по своему существу налогами, облика парафискалитетов и иных налоговых платежей. При этом главные правовые вопросы — признаки налога, недопустимость замены налогов парафискалитетами, система федеральных, региональных и местных налогов, разграничение налогов и сборов вообще остались вне законовождения.

Налоговое право России и других постсоветских государств порождено диалектически связанными, но разнонаправленными задачами — с одной стороны, создать доходную базу для государств, проводящих или предполагающих приватизацию государственных предприятий и восполнить тем самым выпадающие доходы, с другой — создать действительную защиту имущественных интересов юридических лиц (прежде всего приватизированных предприятий) и физических лиц от запросов и возрастающих аппетитов того же государства в целом, регионов и муниципалитетов. И, в конечном счете, налоги — главный экономический бастион демократии и защиты имущественных интересов участников хозяйственного оборота. Поэтому трудно согласиться с авторами, предлагающими перераспределить функции регулирования налоговых отношений между актом общего характера — Налоговым кодексом — и отдельными законами, устанавливающими налоги, сборы и специальные налоговые режимы [2].

Очевидно, сложившуюся в России и других постсоветских государствах ситуацию с налоговыми кодексами (там, где они приняты) следует рассматривать как промежуточную, переходную к построению более совершенной системы источников налогового права и включающую: закон о финансах, налоговый кодекс, подзаконные акты органов, администрирующих конкретные налоги и сборы.

Таким образом, можно утверждать, что налоги как таковые, включая специальные налоговые режимы, есть не что иное, как отвечающие особым требованиям административно-правовые конструкции, сформулированные законодателем с целью придания законченной формы деятельности государства и муниципалитетов по мобилизации части доходов юридических и физических лиц в публичные денежные фонды, а налоговая система — упорядоченная совокупность этих юридических конструкций. Их отличительной особенностью служит способность трансформироваться при наличии оснований в налоговые обязательства соответствующих субъектов, приобретающих при этом статус налогоплательщиков [3].

Концепция налоговых обязательств как правового понятия не находит поддержки у многих специалистов, считающих, что налоговые узаконения трансформируются в налоговые обязанности напрямую, без промежуточных состояний. Эта точка зрения в основном присуща ученым — приверженцам теории этатического регулирования налоговых отношений путем поляризации прав и обязанностей участников этих отношений, а именно: у государства присутствует только абсолютное право требования и взыскания. Налогоплательщик является носителем только обязанностей уплаты (именно поэтому он и именуется налогоплательщиком). Однако эта концепция не в состоянии объяснить механизм возникновения налоговой обязанности иначе, нежели презюмируя интерес плательщика *«уплатив налоги, спать спокойно»*. Действительно, прямое действие налогового закона предполагает: во-первых, глубокую информированность плательщика о причитающихся налогах, во-вторых, наличие свободных денежных средств, в-третьих — полноту и своевременность уплаты налогов. Если же учесть, что налоговые отношения с участием юридических лиц строятся методом «самоналогообложения» с последующим контролем налоговых органов, то мысль о прямом действии налогового закона уже не кажется безупречной...

Более работоспособной выглядит схема с возникновением налогового обязательства, частью которого служит налоговая обязанность. В ее пользу можно привести ряд аргументов, часть из которых было бы уместно обозначить здесь.

В частности, предельно важно *персонифицировать правовую связь* по взиманию налогов, выделив должника и кредитора и отделив их отношения от иной правовой действительности. Этой цели слу-

жит общая и налоговая регистрация юридического лица, услуги налоговых органов для налогоплательщиков, осуществление налогового контроля и т. д. Второй функцией налоговых обязательств можно считать индивидуализацию налоговой обязанности путем применения правил о льготах, изъятиях, вычетах, налоговых кредитах, зачетах, сроках и способах уплаты и других разрешенных законом способах конкретизации общих требований налогового закона. Налоговое обязательство служит средством *возложения обязанностей перед налогоплательщиком на налоговые органы*, вовлечение последних в своеобразное сотрудничество с налогоплательщиком. Важнейшей же функцией налоговых обязательств является *защита интересов налогоплательщика от внеправовых требований* налоговых и других государственных органов, предоставление юридической возможности исполнения налоговой обязанности иначе, нежели платежом, и, наконец, вовлечение налоговых органов в процедуру конкурентного производства в случае банкротства налогового должника.

В сущности, речь идет о создании комплексной правовой среды существования налоговой обязанности, без которой никакое требование, вытекающее из закона, не может быть исполнено вследствие его крайней общности. Кроме того, режим обязательства придает добровольному, а особенно принудительному исполнению налоговой обязанности свойства законной имущественной сделки по отчуждению денежных средств. Очевидно, последнее обстоятельство для последователей этикатической концепции налогообложения наиболее неприемлемо, поскольку уплата налога рассматривается только как результат административного принуждения...

Для полноценной реализации доктрины налоговых обязательств в законодательстве и судебной практике весьма важным представляется решение вопроса о субъектном составе этих обязательств. Если со стороны налогоплательщиков этот вопрос более или менее ясен (принимая во внимание прогресс в налогообложении аффилированных юридических лиц), то публичный участник должным образом не определен. На это обстоятельство в свое время обратил внимание А.И. Худяков, высказав предположение о двуединности участия налоговых и других органов, администрирующих налоги, в соответствующих налоговых правоотношениях. По мнению А.И. Худякова, одно правоотношение связывает налогоплательщика с государством в лице уполномоченного органа, другое складывается между двумя уполномоченными органами государства по поводу реализации интереса (права) государства на распоряжение доходом, полученным в результате налогообложения [4]. Первое было поименовано финансовым правоотношением, второе — административным.

Представим себе реальные взаимоотношения сторон при налогообложении, в ходе которых управомоченная сторона, реализуя свой имущественный

интерес, законно ущемляет интересы обязанной стороны — налогоплательщика — в пользу третьего лица, которым выступает администратор соответствующего публичного фонда. Здесь, в сущности, сокрыто гражданское правоотношение, специфичное только основанием своего возникновения, а также тем, что имущество меняет собственника без встречного удовлетворения. С известной долей фантазии эту операцию можно именовать имущественной денежной сделкой. Но для того, чтобы эта сделка осуществилась, а стороны восстановили свой статус для будущих отношений того же рода, создается и поддерживается обязательственный режим взаимоотношений между налоговым органом, налогоплательщиком, а в необходимых случаях и с участием налогового агента. Иначе говоря, налоговые обязательства выступают как инструмент организации, осуществления и обеспечения совершения особых имущественных сделок по мобилизации в форме налогов денежных средств в публичные финансовые фонды.

Несомненно то, что органы, администрирующие публичные доходы, вступают с плательщиками в отношения не от собственного имени, но как носители части публичной власти. Статус представителя государства, которым нередко наделяются в научной литературе налоговые органы, не вполне корректен хотя бы потому, что государственная власть подлежит не делегированию «на сторону», а перераспределению между органами власти. Наличие же собственной компетенции позволяет налоговым органам, в частности, самостоятельно участвовать в отношениях гражданского оборота, в том числе вступать в судопроизводство в судах в качестве истцов и ответчиков, что было бы невозможно, будь они олицетворением государства в силу принципа «никто не может быть судьей в собственном деле».

Важно подчеркнуть, что налогообложение, будучи самостоятельной, отдельной от установления налогов формой жизни налогового закона, вызывает к жизни юридическую форму налоговых обязательств еще и потому, что в плоскости правоприменения налоговый закон взаимодействует с широким кругом правовых институтов общего характера, рассчитанных и сложившихся для регулирования имущественных отношений как обязательств. В противном случае налоговое право было бы вынуждено опираться на собственный «самодельный» операционный инструментарий.

«Оригинальные» налоговые узаконения, касающиеся доказательств, процессуальных правил налогового контроля и рассмотрения налоговых споров, принятые на заре развития налогового права и показавшие себя за это время, мягко говоря, отсебятиной, до сих пор усложняют практическую налоговую работу. Поэтому концепция налоговых обязательств могла бы быть весьма полезной для адаптации налоговых узаконений к материальному и процессуальному праву постсоветских государств.

Нуждается в упоминании еще одна, только зарождающаяся тенденция, а именно — выход правового режима налогообложения за пределы, определяемые налоговым законом. Как правовой инструментарий регулирования преимущественно императивных имущественных отношений, складывающихся между равноправными юридически, но разновеликими по своим фактическим возможностям субъектами, обязательства этого типа могли бы стать прообразом, типовыми моделями регулирования других фискальных платежей и некоторых гражданско-правовых отношений, требующих административного регулирования жесткой платежной дисциплины, как, например, в сфере оплаты жилищно-коммунальных услуг, возвратов банковских кредитов, оплаты штрафов.

В заключение следует подчеркнуть главный тезис автора о том, что налогообложение есть особая стадия жизни налогового закона, но существом этой

стадии служит не только реализация воли законодателя, но и обобщение закона, наполнение его духом правоприменения в сочетании с применением всего комплекса правовых средств регулирования экономической деятельности.

В свою очередь, налоговое законодательство должно быть отдельным объектом научного административно-правового анализа и прогнозирования, а также сферой правового регулирования выработки, анализа и принятия налоговых законов и совершенствования налоговой политики государства. Поэтому применение налогового закона основывается не только на юридико-техническом определении размера налога, сроков и порядка их уплаты, но и на действенном механизме административно-правового принуждения (контроля, администрирования) к выполнению обязанностями субъектами возложенных на них налоговых обязательств.

Литература

1. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов. М., 2009.
2. Карасев М.Н. Налоговая политика и правовое регулирование налогообложения в России. М., 2004.
3. Васянина Е.Л. Фискальное право России. М., 2013.
4. Худяков А.И. Избранные труды по налоговому праву. СПб., 2010.

PUBLIC LAW

TAXATION AS A LEGAL CATEGORY: THE INFORMATION AND FINANCIAL LAW ASPECTS

Sergei Zapol'skii³

Keywords: *taxation, tax, tax-paying duty, tax administration, administrative coercion, tax collection, tax deficiency.*

Abstract

The paper is devoted to the legal mechanism for transforming the requirements of tax laws into administrative law relations arising between the taxpayer and the tax authority. Procedurally, this mechanism consists of such stages as imposing the status of taxpayer on the subject, forming of the tax-paying duty, and combining the civil and administrative law elements into a synthetic formation: the tax obligation. Taxation understood as an independent legal regime integrates the said elements into a special field of legal regulation.

References

1. Kucherov I.I. Teoriia nalogov i sborov. M., 2009.
2. Karasev M.N. Nalogovaia politika i pravovoe regulirovanie nalogoblozheniia v Rossii. M., 2004.
3. Vasianina E.L. Fiskal'noe pravo Rossii. M., 2013.
4. Khudiakov A.I. Izbrannye trudy po nalogovomu pravu. SPb., 2010.



³ Sergei Zapol'skii, Dr.Sc. (Law), Professor, Principal Researcher at the Institute of State and Law of the Russian Academy of Sciences, Moscow, Russian Federation. E-mail: zpmscow@mail.ru