

УДК/UDC 347.73

Диспозитивные начала в налоговом праве

Аксенова Диана Сергеевна

студентка юридического факультета

Кубанский государственный аграрный университет им. И. Т. Трубилина

г. Краснодар, Россия

e-mail: diankaaksenova49@gmail.com

Аннотация

В статье рассматриваются проблемные аспекты диспозитивности в налоговом праве, и т. к. диспозитивный характер налоговых правоотношений выражается в возможности налогоплательщика выбрать наиболее удобный способ исполнения налоговой обязанности и самостоятельно формировать налоговую политику. При этом применяется диспозитивный метод только в том случае, если такая возможность прямо предусмотрена законом. Результат применения диспозитивного метода в налоговом праве следует рассматривать как юридическое и фактическое основание налогового правоотношения. В работе анализируются положения Налогового кодекса Российской Федерации, решения Конституционного суда Российской Федерации, Постановление Арбитражного суда Российской Федерации. В результате рассмотрения проблемных аспектов диспозитивности в налоговом праве автором предложено внесение соответствующих изменений в российское законодательство.

Ключевые слова: диспозитивный метод, налоговые правоотношения, диспозитивность, налоговые льготы, инвестиционный налоговый кредит.

Dispositive principles in tax law

Aksenova Diana Sergeyevna

student of the faculty of Law

Kuban State Agrarian University

Krasnodar, Russia

e-mail: diankaaksenova49@gmail.com

Abstract

The article discusses the problematic aspects of dispositiveness in tax law, etc. to the dispositive nature of tax legal relations is expressed in the ability of the taxpayer to choose the most convenient way to fulfill the tax obligation and to independently form the tax policy. In this case, the dispositive method is applied only if such a possibility is directly provided for by law. The result of the application of the dispositive method in tax law should be considered as a legal and factual basis for a tax legal relationship. The paper analyzes the provisions of the Tax Code of the Russian Federation, the decisions of the Constitutional Court of the Russian Federation, the Resolution of the Arbitration Court of the Russian Federation. As a result of considering the problematic aspects of dispositiveness in tax law, the author proposed the introduction of appropriate amendments to Russian legislation.

Key words: dispositive method, tax legal relations, dispositiveness, tax benefits, investment tax credit.

Налоговое право, являясь самостоятельной отраслью права, в которой в основном преобладает императивный метод правового регулирования, характеризуется преобладанием публичных интересов над частными и установлением прав и обязанностей законом, а не договором. В частности, применительно к налоговым правоотношениям диспозитивность рассматривается в налоговом праве как нехарактерное явление. Анализируя мнения ученых по данному вопросу, можно сделать вывод, что диспозитивный метод правового регулирования рассматривается второстепенно по отношению к императивному, а то и вовсе отрицается. Однако в настоящее время отрасль налогового права стремительно развивается, а значит, урегулировать ее без диспозитивного метода невозможно.

Т. к. диспозитивность - межотраслевая категория, присущая многим отраслям российского права, необходимо разобраться с ее понятием и содержанием. В науке она может рассматриваться как принцип, как метод, как один из признаков юридических норм и представляет собой выбор варианта поведения субъектом по использованию материальных прав, обязанностей и различных средств защиты. В отличие от иных отраслей права, где правовые отношения изменяются и прекращаются по

воле субъектов, в налоговом праве это происходит на основании прямых предписаний закона.

Рассмотрим Постановление Арбитражного суда Московского округа от 3 августа 2015 г. по делу № А40-172778/2014. Суд, руководствуясь принципом диспозитивности, который является продолжением диспозитивности в материальном праве, рассмотрел дело о незаконном пользовании чужими денежными средствами на основании ст. 395 Гражданского кодекса Российской Федерации и п. 1 ст. 265 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), где в состав внереализационных расходов включаются еще штрафы и пени за нарушение договорных обязательств, которые на основании судебного решения обязана уплатить организация [1].

Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 16.06.2014 № 17 П отмечал, что НК РФ «должен применять принцип диспозитивности, который позволил бы субъектам налогового права пользоваться правомочиями при выборе налоговых льгот или отказа от них» [2].

Стоит учесть особое мнение судьи Конституционного Суда Российской Федерации А. Л. Кононова по делу о проверке конституционности положения ст. 113 НК РФ, разъясняющим свое несогласие по вынесенному решению связи с исчислением срока исковой давности привлечения к ответственности за налоговое правонарушение гражданки Г. А. Поляковой. Он отмечает разницу диспозитивности в гражданском праве, которая предполагает равное положение налогоплательщиков, и диспозитивности в налоговом праве, заключающуюся во властном воздействии органа государства. Поэтому, по его мнению, применяемая судом формулировка достижения баланса частных и публичных интересов искажает конституционные нормы. «Такого баланса возможно достичь только равенством между гражданами и государственными органами, что будет ставить личность в подчиненное положение и совсем не похоже на правовое государство». Поэтому если допустить, что государство вот так может менять неотъемлемые основы только в своих интересах, как это

произошло с гражданкой Г. А. Поляковой, то это значительно разнится с представлением о законности и правопорядке [3].

Таким образом, многие суды Российской Федерации признают диспозитивность в налоговых правоотношениях как факт.

Остается важным вопрос о том, как проявляется диспозитивность в налоговых правоотношениях, и трудно не согласиться с мнением А. В. Демина о том, что «диспозитивные нормы» и «диспозитивность» не являются синонимами. Диспозитивность проявляется:

- 1) в свободе каждого субъекта распоряжаться своими правами (исполнять обязанность по уплате налога лично или через представителя, подавать заявление на налоговые льготы или нет, подавать налоговую декларацию на вычет или воздержаться);
- 2) в возможности выбирать различные способы защиты своих прав (обращаться в компетентные органы для защиты своих прав, использовать при этом такие способы защиты права, как административный или судебный порядок);
- 3) возможность использовать договорные формы, такие как поручительство в налоговых правоотношениях, которое оформляется договором между налоговым органом и поручителем (этот институт считается полностью заимствованным из гражданского законодательства);
- 4) возможность выбирать несколько вариантов поведения [4].

Поэтому можно сказать, что диспозитивность - понятие более широкое, и представляет собой одно из правовых явлений, в котором диспозитивные нормы являются их частью.

Итак, диспозитивность в налоговом праве имеет некоторые особенности.

Во-первых, в отличие от гражданского права, где для диспозитивных норм типична формулировка «если иное не предусмотрено законом или договором», нормы в налоговом праве проявляются немного иначе. Так, субъектам предлагают выбор наиболее юридически значимого варианта поведения. Осуществляется это посредством односторонне-волевых

решений [5]. Также, как отмечает В. А. Очаковский, «отождествление институтов налогового и гражданского права некорректно, т. к. оба правовых института имеют свои отличительные предметы регулирования» [6] и «в качестве примера в гражданском и налоговом праве институт пени как один из способов обеспечения обязательства имеет разное значение» [7]. Так, в гражданском праве пеня выполняет роль штрафа, а в налоговом праве призвана компенсировать несвоевременное поступление средств в бюджет.

Во-вторых, диспозитивность в налоговом праве охватывает не только налогоплательщиков, но и государственные органы, например п. 1 абз. 3 ст. 83 НК РФ закрепляет не обязанность, а право Министерства финансов Российской Федерации на определение особенности учета крупнейших налогоплательщиков в налоговых органах [8].

В-третьих, диспозитивность в налоговом праве проявляется как раз через предоставления определенным субъектам полномочий действовать в конкретных ситуациях по своему усмотрению, но в пределах и случаях, установленным законодательством Российской Федерации. Например, согласно ст. 66 НК РФ при подаче заявления на инвестиционный налоговый кредит организациям при наличии определенных оснований предоставляется возможность уменьшать свои платежи по налогам с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начислением процентов, но решение о предоставлении такого кредита принимается уполномоченным органом по согласованию с финансовыми органами. Также п. 3 абз. 2 ст. 78 НК РФ закрепляет, что в случае обнаружения факта об излишней уплате налога налоговый орган или сам налогоплательщик может выступить с инициативой проведения совместной сверки расчетов по налогам и сборам. Это служит примером закрепления инициативы не только властных субъектов, но и частных.

Таким образом, диспозитивные нормы в налоговом праве присутствуют, хотя распространены не так широко, как в других отраслях права. И т. к. налоговое законодательство стремительно развивается, урегулировать налоговые правоотношения с помощью одного императивного

метода не представляется возможным. Поэтому предлагаем дополнить налоговое законодательство диспозитивными нормами в части, где налогоплательщикам гарантируется защита своих прав и законных интересов (расширить права выбора защиты субъектов в этом действии в ст. 22 НК РФ). Также в сфере налогового регулирования можно остановиться на усовершенствовании следующих направлений:

- 1) разработка конструкции «консолидированная группа налогоплательщиков»;
- 2) усиление состязательных начал в налоговом процессе;
- 3) внедрение практики согласительных процедур, которые позволят налоговому органу и субъекту налоговых правоотношений проводить предварительные консультации, имеющие статус официальных, позволяющие согласовать правомерность всех сделок, заключаемых с налогоплательщиками.

Данные нововведения в российское законодательство позволят не только усилить активность всех субъектов налоговых правоотношений в защите своих прав и интересов, но и обеспечить при этом баланс частных и публичных интересов, целью которых является установление налогового правопорядка.

Список литературы

1. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 03.08.2015 № Ф05-7478/15 по делу № А40-172778/2014 // Картотека арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/01d2350e-3439-4c45-ab24-a7af3f04ef8e/56dbd736-194e-4c5e-b92c-840c70ce0835/A40-172778-2014_20150803_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 20.12.2020).

2. По делу о проверке конституционности положений пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Торговый дом «Камснаб»»: Постановление Конституционного Суда РФ от 16.06.2014 № 17 П // Собрание законодательства РФ. 2014. № 24. Ст. 3143.

3. 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: Постановление

Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 № 9-П // Собрание законодательства РФ. 2005. № 30 (ч. II). Ст. 3200.

4. Демин А. В. Принцип определенности налогообложения: монография. М.: Статут, 2015. 368 с.

5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон от 31.07.1998 N 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

6. Крутова Я. А., Очаковский В. А., Самсоненко Ю. А. К вопросу о соотношении институтов гражданского и налогового права // Общество и право. 2018. № 3 (65). С. 151–155.

7. Курдюк П. М., Очаковский В. А. К вопросу об использовании диспозитивных начал в финансовом праве // Юридическая наука и практика: Вестник Нижегородской академии МВД России. 2019. № (48). С. 163–166.

8. Архиреева А. С., Белоусов Ю. А. Соотношение гражданского и налогового права // Эпомен. 2018. № 21. С. 10-17.

References

1. Resolution of the Arbitration Court of the Moscow District of August 3, 2015 No. F05-7478 / 15 in case No. A40-172778 / 2014 // Card file of arbitration cases. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/01d2350e-3439-4c45-ab24-a7af3f04ef8e/56dbd736-194e-4c5e-b92c-840c70ce0835/A40-172778-2014_20150803_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True (access date: December 20, 2020).

2. In the case of checking the constitutionality of the provisions of clauses 6 and 7 of Article 168 and clause 5 of Article 173 of the Tax Code of the Russian Federation in connection with the complaint of the limited liability company "Trading House "Kamsnab": Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation of June 16, 2014 No. 17-P // Collection of legislation of the Russian Federation. 2014. No. 24. Art. 3143.

3. In the case of checking the constitutionality of the provisions of Article 113 of the Tax Code of the Russian Federation in connection with the complaint of citizen G. A. Polyakova and the request of the Federal Arbitration Court of the Moscow District: Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation of July 14, 2005 No. 9-P // Collection of legislation of the RF. 2005. No. 30 (part II). Art. 3200.

4. Demin A. V. Principle of certainty of taxation: monograph. M.: Statut, 2015. 368 p.

5. Tax Code of the Russian Federation (part one): Federal Law of July 31, 1998 No. 146-FZ // Collection of the legislation of the Russian Federation. 1998. No. 31. Art. 3824.

6. Krutova Ya. A., Ochakovskiy V. A., Samsonenko Yu. A. On the question of the relationship between the institutions of civil and tax law // Society and Law. 2018. No. 3 (65). Pp. 151-155.

7. Kurdyuk P. M., Ochakovskiy V. A. On the issue of the use of dispositive principles in financial law // Legal Science and Practice: Bulletin of the Nizhny Novgorod Academy of the Ministry of Internal Affairs of Russia. 2019. No. (48). Pp. 163-166.

8. Arkhireeva A. S., Belousov Yu. A. The ratio of civil and tax law // Epomen. 2018. No. 21. Pp. 10-17.