

УДК 336.2:347.73

**ПРОБЛЕМЫ КОНЦЕПЦИИ ДЕЙСТВИТЕЛЬНОГО РАЗМЕРА
НАЛОГОВОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА**

© 2020 г.

Ж.Г. ПопковаПриволжский филиал Российского государственного университета правосудия, Н. Новгород
Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Н. Новгород

zhpopkova@rambler.ru

Поступила в редакцию 25.12.2019

Рассмотрен термин «действительный размер налогового обязательства», применяемый при мотивировании актов высших судебных органов, в юридической литературе, а также соответствующая концепция «действительного размера налогового обязательства». Обосновано, что данный термин является неоднозначным; в том числе в ряде судебных актов фактически отрицается возможность применения концепции «действительного размера налогового обязательства» к спорам, связанным с НДС.

Ключевые слова: налоговое обязательство, действительный размер, налоговая выгода, налоговая проверка, НДС, налог на прибыль, налоговый контроль.

В значимом числе судебных актов по налоговым спорам, в разъяснениях ФНС России, а также в юридической литературе применяется термин «действительный размер налоговых обязательств» или «реальный размер налоговых обязательств». Представляет интерес определение содержания данного термина, поскольку он не определен нормативно и единообразно не определяется в указанных источниках.

Поскольку базовый термин «обязательство», опять же, не определен в Налоговом кодексе Российской Федерации (далее – НК РФ), разумно применять его в значении, традиционно сложившемся в гражданском праве. Так, известный цивилист В.А. Белов предложил следующий подход: обязательство (обязательственное правоотношение) – это относительное гражданское правоотношение, в содержание которого входит субъективное право одного – управомоченного – лица, называемого кредитором, требовать совершения определенного действия от другого – обязанного – лица, именуемого должником [1].

Соответственно, гражданско-правовое обязательство в обобщенном виде представляет собой правоотношение; и именно в этом значении разумно применять указанный термин в иных правовых сферах, если иное не следует из контекста.

В частности, в п. 5.2 ст. 64 НК РФ установлено, что заинтересованное лицо заявлением о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога принимает на себя обязательство уплатить проценты, начисленные на сумму задолженности в порядке, установленном главой 9 НК РФ. Как следует из п. 2 ст. 74.1 НК РФ, банк (гарант) в силу банковской гарантии обязывается перед налоговыми органами

исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налога, если тот не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога, и соответствующих пеней в соответствии с условиями даваемого гарантом обязательства уплатить денежную сумму по представленному налоговым органом в письменной форме или электронной форме по телекоммуникационным каналам связи требованию об уплате этой суммы.

Таким образом, термин «обязательство» в НК РФ может использоваться и в качестве синонима термина «обязанность», применительно к уплате денежных средств (в том числе в виде налогов, сборов, пеней, процентов, штрафов и т.д.). Именно в этом смысле он, очевидно, и применен в конструкции «действительный размер налоговых обязательств», поскольку у правоотношения не может быть такой характеристики, как «размер»; а когда имеется в виду исполнение налоговой обязанности, ее размер вполне определим. Так, в частности, в п. 2, 4 ст. 5, п. 1 ст. 53 НК РФ использован термин «размер сбора»; в п. 3 ст. 32, подп. 3, 4.1 п. 1 ст. 59, п. 4 ст. 69, п. 8 ст. 101 НК РФ – «размер недоимки», «размер пеней»; в п. 1 ст. 56 НК РФ – «размер налога»; в п. 3 ст. 66, п. 10 ст. 89 НК РФ – «размер платежа по налогу», «размер суммы налога» и т.д.

В ряде актов Конституционного Суда Российской Федерации (далее – КС РФ, в т.ч. в Постановлениях от 13 марта 2008 г. № 5-П, от 23 декабря 2009 г. № 20-П, от 1 марта 2012 г. № 6-П) говорится о том, что налоговые обязательства тесно связаны с гражданско-правовыми отношениями или основаны на них, поскольку являются прямым следствием эконо-

мической деятельности налогоплательщиков и возникают, как правило, в связи с вступлением этих лиц в гражданские правоотношения.

Е.В. Порохов справедливо полагает, что за налогоплательщиком закрепляется выбор вступить или нет в отношении, подверженное налогообложению, с тем чтобы получить определенную выгоду от этого и вместе с тем попасть под налогообложение [2, с. 159]. По мнению Д.В. Тютина, любой объект налога может быть только правомерным юридическим фактом (действием или состоянием). Правом налогоплательщика, а не обязанностью должно быть совершение действий (нахождение в состоянии), являющихся объектом налогообложения. Возникновение обязанности по уплате налога зависит только от правомерной экономической деятельности самого налогоплательщика и норм права, установленных государством [3]. В этом же ключе сформулирован пункт 2 статьи 44 НК РФ: с момента возникновения установленных законодательством о налогах обстоятельств, предусматривающих уплату конкретного налога, на налогоплательщика возлагается обязанность по уплате данного налога.

Кроме того, принципиальное для целей настоящего исследования разъяснение дано в утвержденном 20 декабря 2016 г. Президиумом Верховного Суда Российской Федерации (далее – ВС РФ) Обзоре судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (п. 6): объект налогообложения как совокупность налоговых 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 налоговой обязанности определяется наличием объекта налогообложения и налоговой базы, а не наступлением последнего дня срока, в течение которого соответствующий налог должен быть исчислен и уплачен. Таким образом, моментом возникновения обязанности по уплате налога является день окончания налогового периода, а не день представления налоговой декларации или день окончания срока уплаты налога.

Таким образом, налоговая обязанность (либо, в терминологии настоящей статьи, налоговое обязательство) формируется по итогам налогового периода, является следствием правомерной экономической деятельности самого

налогоплательщика и норм права, установленных государством. С этой точки зрения логично прийти к выводу, что действительный размер налогового обязательства – размер (сумма) налога, подлежащего уплате по итогам налогового периода, точно (действительно, реально) соответствующий как налоговозначимым характеристикам осуществленной налогоплательщиком в налоговом периоде деятельности, так и нормам права, регламентирующим налогообложение данным налогом.

В литературе высказывается сходное мнение: как следует из п. 3 ст. 3 НК РФ, принцип экономического основания налога означает, что действительный размер налоговой обязанности должен соотноситься с установленной законом долей полученной налогоплательщиком экономической выгоды (добавленной стоимости, прибыли, чистого дохода, природной ренты) [4, с. 5].

Первоначально можно привести примеры, где исследуемый термин применяется именно в предложенном значении. Так, в Определениях КС РФ от 19 ноября 2015 г. № 2551-О, от 20 декабря 2016 г. № 2670-О разъяснено, что мероприятия налогового контроля по своему предназначению направлены на обеспечение полного и всестороннего изучения обстоятельств, имеющих значение для выявления действительного размера налогового обязательства, в том числе с учетом сведений, содержащихся в представленных налогоплательщиком уточненных налоговых декларациях. Из Определения КС РФ от 16 июля 2015 г. № 1770-О следует, что положения пункта 1 статьи 90 НК РФ, регламентирующие участие свидетеля в мероприятиях налогового контроля, направлены на обеспечение полного и всестороннего изучения обстоятельств, имеющих значение для выявления действительного размера налогового обязательства.

Определением ВС РФ от 14 апреля 2016 г. № 302-КГ15-17096 частично отменены оспариваемые судебные акты по вопросу обложения налогом на землю; дело в отмененной части направлено на новое рассмотрение с указанием на то, что необходимо рассмотреть спор по существу с учетом позиции Судебной коллегии ВС РФ, определив действительный размер налоговых обязательств предпринимателя.

В Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (далее – ВАС РФ) от 23 апреля 2013 г. № 12527/12 указано, что необходимо установить соотношение доходов от оказания услуг по охране в общем объеме полученного отделом финансирования и с учетом положений НК РФ и тогда

определить налоговую базу по налогу на прибыль. Неприменение этих положений налогового законодательства привело к необоснованному исчислению налоговой инспекцией налога на прибыль в сумме, не соответствующей действительному размеру налогового обязательства отдела.

О необходимости установления реального размера налогового обязательства говорилось и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 октября 2013 г. № 7764/13: поскольку обществом заявлено имущественное требование, основанное на утверждении о том, что при исчислении, удержании и перечислении налога с выплаченного дохода налоговый агент не применил соответствующую льготу, судам надо было для проверки довода общества о наличии у него переплаты в заявленном размере привлечь к рассмотрению спора в качестве третьих лиц организацию – налогового агента и налоговый орган, в котором эта организация состоит на налоговом учете. Эти процессуальные действия судов позволили бы определить реальный размер налогового обязательства и, следовательно, сумму налога, подлежащую возврату обществу из бюджета.

Постановление Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12 содержит следующие разъяснения: при принятии инспекцией оспариваемого решения, в котором была установлена недостоверность представленных налогоплательщиком документов и содержались предположения о наличии в его действиях умысла на получение необоснованной налоговой выгоды либо не проявлении должной осмотрительности при выборе контрагента, реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных лицом затрат при исчислении налога на прибыль подлежит определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам. Иной правовой подход влечет искажение реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль.

Схожий вывод, в рамках комментирования Определения ВС РФ от 13 сентября 2016 г. по делу № 310-КГ16-5041 изложен и в Письме ФНС России от 23 декабря 2016 г. № СА-4-7/24825@ «О направлении обзора правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых во втором полугодии 2016 года по вопросам налогообложения»: лежащие в основе решения по результатам выездной налоговой проверки выводы налогового органа о занижении налогоплательщиком налоговой базы были сделаны с учетом данных, полученных при проверке сведений, содержащихся в уточненных налоговых декла-

рациях. Тем самым налоговый орган определил действительный размер налоговых обязательств налогоплательщика перед бюджетом.

С.М. Рюмин, комментируя Определение ВС РФ от 30 ноября 2016 г. по делу № 305-КГ16-10138, полагает, что в данном судебном акте продемонстрирована именно концепция действительного налогового обязательства (применительно к налогу на прибыль организаций) [5].

Однако практика использования рассматриваемого термина показывает, что при всей его привлекательности он не используется в единообразном режиме применительно ко всем налогам и ко всем ситуациям. Во всяком случае эмпирический материал (в том числе судебные акты высших судебных органов) не позволяет утверждать, что налоговые органы обязаны устанавливать в рамках своей контрольной деятельности действительные размеры всех контролируемых налогов в проверяемых периодах. В учебной (научной) литературе также затруднительно найти предложения о наличии (введении) такого обобщенного принципа налогового контроля, как установление действительного размера налогового обязательства. Особенно ярко отсутствие такой терминологии проявляется применительно к налогу на добавленную стоимость (далее – НДС).

С одной стороны, в некоторых судебных актах в отношении указанного налога подобная концепция, казалось бы, признавалась применимой, хотя соответствующее мотивирование отличается сложностью, а ситуация является крайне редкой. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 июня 2013 г. № 1001/13 отмечается, что доводы общества о том, что инспекции следовало определить действительный размер налогового обязательства, уменьшив доначисленную сумму НДС на установленные вычеты, суды отклонили, сославшись на заявительный порядок реализации налогоплательщиком указанного права на вычеты. Президиум отмечал, что правовая позиция о необходимости определения в ходе выездной налоговой проверки действительного размера налоговой обязанности при переквалификации налоговым органом совершенных налогоплательщиком хозяйственных операций была сформулирована Президиумом ВАС РФ в Постановлении от 06.07.2010 № 17152/09. Данная позиция подлежит применению и в настоящем деле, спорные хозяйственные операции по приобретению и передаче подарков работникам были подтверждены соответствующими первичными документами и отражены обществом в бухгалтерском учете. Вывод судов об отсутствии у

общества права на налоговые вычеты ввиду их неотражения в налоговой декларации, сделанный со ссылкой на Постановление Президиума ВАС РФ от 26.04.2011 № 23/11, не может быть признан верным. В настоящем деле, в отличие от указанного, доначисление НДС было обусловлено иной юридической оценкой для целей налогообложения хозяйственных операций, относительно совершения и документального подтверждения которых спор отсутствовал. Общество, не соглашаясь с переквалификацией инспекцией сложившихся отношений и оспаривая обоснованность данной переквалификации, не могло заявить о применении соответствующих вычетов. Подобное заявление вычетов в уточненных налоговых декларациях за проверяемый период означало бы согласие с подходом инспекции относительно обоснованности переквалификации и учета спорных операций при определении налоговой базы по НДС, что не соответствовало бы действительной позиции общества.

Однако в других судебных актах ВАС РФ применение концепции действительного налогового обязательства по отношению к НДС фактически отрицалось. Так, с одной стороны, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 10 апреля 2012 г. № 16282/11 суд, применительно к НДС, отметил, что инспекция расценила в качестве недопустимых доказательств представленные предпринимателем первичные документы, а также не воспользовалась своим правом на изъятие подлинников данных документов после завершения налоговой проверки, в то время как на ней лежала обязанность по определению реального размера налогового обязательства предпринимателя, для реализации которого и предусмотрены положения подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ. С другой стороны, в пункте 8 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 на основании подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ налогоплательщику не могут быть предоставлены налоговые вычеты по НДС, поскольку положениями пункта 1 статьи 169 и пункта 1 статьи 172 Кодекса установлены специальные правила приобретения налогоплательщиком права на указанные вычеты.

Но с той же точки зрения можно утверждать, что положениями статьи 252 НК РФ установлены специальные правила приобретения налогоплательщиком права на расходы по налогу на прибыль организаций (НДФЛ), а именно обоснование его документами. Тем не менее огра-

ничение на применение подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ (фактически – волевым разъяснением ВС РФ) введено только в отношении вычетов по НДС.

Соответственно, можно заключить, что термины «действительный размер налоговых обязательств» или «реальный размер налоговых обязательств» крайне редко применяются в судебной практике высших судебных органов по отношению к НДС. Для поимущественных же и подоходных налогов данная терминология является обычным явлением. По всей видимости, это связано с повышенной формализацией НДС, предполагающей жесткие условия применения налоговых вычетов (в т.ч. наличие счетов-фактур, статус плательщика НДС у поставщика товаров (работ, услуг), заявление желаемых вычетов в налоговой декларации по НДС).

По мнению Д.В. Тютинина, иногда имеет смысл разграничивать такие явления, как субъективное право и условия реализации (доказательства наличия) этого субъективного права [3]. Например, в подпункте 11 пункта 2 статьи 16 Федерального закона от 22 ноября 1995 г. № 171-ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции» установлено, что розничная продажа алкогольной продукции не допускается несовершеннолетним. В случае возникновения у лица, непосредственно осуществляющего отпуск алкогольной продукции (продавца), сомнения в достижении покупателем совершеннолетия продавец вправе потребовать у этого покупателя документ, позволяющий установить возраст этого покупателя. Соответственно, право на розничное приобретение алкогольной продукции возникает у совершеннолетнего лица объективно, в силу достижения им 18-летия. Однако при наличии у продавца обоснованного сомнения в подобных ситуациях будет совершенно законным отказ в продаже покупателю такой продукции в отсутствие документов, позволяющих установить его возраст.

В плане НДС ситуация, следует полагать, является сходной. В полном соответствии с экономической моделью данного налога, в случае, если поставщик товара (работы, услуги) продекларировал (а тем более уплатил) налог с реализации, у покупателя, казалось бы, объективно (экономически) возникает право на вычет. Однако в отсутствие условий реализации данного права (в т.ч. документов: накладных, актов, счетов-фактур) покупатель-налогоплательщик не сможет реализовать данное право – и ссылки на концепцию действительного размера налоговых

обязательств будут бесполезны. При этом представляется, что в практической деятельности под отсутствием права на вычет зачастую подразумевают отсутствие доказательств данного права, а не отсутствие самого права.

Что же касается подоходных налогов, то, исходя из их экономической модели, статус поставщика товаров (работ, услуг) как плательщика какого-либо налога (и даже его однозначная идентификация) принципиального значения до последнего времени не имел: существенны были сам факт приобретения товаров (работ, услуг) и расходы на это приобретение. Приблизительно эта логика следовала из Постановления Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12. Кроме того, в пункте 1 статьи 252 НК РФ, применительно к налогу на прибыль организаций, изначально и по настоящее время указано, что расходы могут быть обоснованы документами, косвенно их подтверждающими.

Однако определенные изменения для подоходных налогов теперь, как представляется, следуют из введенной с 19 августа 2017 г. статьи 54.1 НК РФ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов», в соответствии с пунктом 2 которой по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы части второй НК РФ при одновременном соблюдении следующих условий:

1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;

2) обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

Таким образом, вопрос о действительном размере налогового обязательства применительно к подоходным налогам с недавнего времени получил дополнительное развитие. В частности, поставка товаров (работ, услуг) должна быть исполнена лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, как условие для использования вычетов (расходов). Следовательно, документальное обоснование и соответствующая формализация прав на вычеты (расходы) теперь существенным образом затрагивает не только косвенные, но и подоходные налоги.

В итоге можно заключить, что иногда выделяемая в литературе и в судебных актах концепция действительного (реального) размера налогового обязательства вовсе и не является универсальной концепцией, единообразно относящейся ко всем налогам. С определенными ограничениями о ней можно говорить применительно к подоходным налогам; но по отношению к косвенным налогам данная концепция уже давно неприменима в силу жестких формальных ограничений прав на вычеты. По этой причине представляется вполне допустимой постановка вопроса о том, насколько корректно представлена данная концепция в современной науке налогового права.

Список литературы

1. Белов В.А. Определение обязательства // Законодательство. 2011. № 5 // СПС «Гарант». URL: <https://base.garant.ru/59697877/> (дата обращения: 19.12.2019).
2. Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: Учебн. пособие. Алматы: Жеті Жарғы, 2001. 168 с.
3. Тютин Д.В. Налоговое право. 2018 // СПС «Гарант». URL: <https://base.garant.ru/77570518/> (дата обращения: 19.12.2019).
4. Зарипов В.М., Селиванов А.С., Фадеев Д.Е. Налоговая выгода: кодификация и перезагрузка. М.: ТПП, 2016. 68 с.
5. Рюмин С.М. Концепция действительного налогового обязательства устояла! // Налоговед. 2017. № 2. С. 49–55.

PROBLEMS OF THE CONCEPT OF ACTUAL TAX LIABILITY

Zh.G. Popkova

This paper examines the term «actual amount of tax liability» used in the motivation of acts of the supreme judicial bodies and in the legal literature, as well as the corresponding concept of «actual amount of tax liability». It is argued that this term is ambiguous; in particular, a number of judicial acts actually deny the possibility of applying the concept of «actual amount of tax liability» to disputes related to VAT.

Keywords: tax liability, actual amount, tax benefit, tax audit, VAT, income tax, tax control.

References

1. Belov V.A. Opredelenie obyazatel'stva // Zakonodatel'stvo. 2011. № 5 // SPS «Garant». URL: <https://base.garant.ru/59697877/> (data obrashcheniya: 19.12.2019).
2. Porohov E.V. Teoriya nalogovyh obyazatel'stv: Uchebn. posobie. Almaty: Zheti Zhargy, 2001. 168 s.
3. Tyutin D.V. Nalogovoe pravo. 2018 // SPS «Garant». URL: <https://base.garant.ru/77570518/> (data obrashcheniya: 19.12.2019).
4. Zaripov V.M., Selivanov A.S., Fadeev D.E. Nalogovaya vygoda: kodifikaciya i perezagruzka. M.: TPP, 2016. 68 s.
5. Ryumin S.M. Konceptiya dejstvitel'nogo nalogovogo obyazatel'stva ustoyala! // Nalogoved. 2017. № 2. S. 49–55.