

УДК 336.2: 347.73: 347.44 (575.2) (04)

НАЛОГОВЫЙ КОНТРАКТ: ПРОБЛЕМА СООТНОШЕНИЯ ЧАСТНОПРАВОВЫХ И ПУБЛИЧНЫХ НАЧАЛ

Н.Б. Алёнкина

Проанализировано соотношение и взаимодействие норм гражданского и налогового права на примере института налогового контракта. Порядок заключения, расторжения и содержание налогового контракта свидетельствуют о его публично-правовой природе.

Ключевые слова: налоговый контракт; публичное право; частное право.

В январе 2009 года в Кыргызской Республике вступил в силу новый Налоговый кодекс (далее НК КР), который ввел в оборот понятие налогового контракта [1]. Сущность последнего представляет несомненный интерес с позиции определения его правовой природы, поскольку договор традиционно рассматривается в качестве старейшего и наиболее важного института частного права. Тогда что есть налоговый контракт: пример проникновения частнопровового института в публичную сферу или все же специфический институт налогового права?

Этот вопрос лежит не только в теоретической плоскости, он имеет также прикладное значение. В частности, от его решения зависит возможность признания налогового контракта недействительным или незаключенным по правилам Гражданского кодекса, применения к нему принципа свободы договоров.

За исходную точку нашего исследования был взят вопрос о соотношении гражданского (частного) и налогового (публичного) права и их взаимном влиянии.

Пункт 5 статьи 1 Гражданского кодекса допускает применение гражданского законодательства к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, если это прямо предусмотрено законодательством. Корреспондирующая ему норма статьи 4 НК КР устанавливает, что институты, термины и определения гражданского законодательства Кыргызской Республики, используемые в кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом.

Возражая против применения данной нормы к договорным отношениям, профессор Б.И. Бра-

гинский подчеркивал, что наличие между сторонами отношений власти и подчинения вообще исключает в принципе возможность применения не только гражданского законодательства, но и самой конструкции договора [2, 24]. Эта норма носит исключительный характер и может применяться к тем разноотраслевым договорам, которые построены на началах равенства [2, 30].

Э. Цыганков же, напротив, анализируя природу договоров в налоговом праве, отмечает присутствие в нем правоотношений, сходных с цивилистическими конструкциями [3, 55–61]. Присущность рассматриваемым публично-правовым отношениям договорного элемента, по мнению других сторонников данной точки зрения, допускает определенное частнопрововое регулирование, а распространение на них практики регулирования гражданско-правовых отношений представляется интересным и перспективным [4, 156–169; 5, 8–13].

Однако в последнее время получили развитие теоретические разработки о расширении сферы использования конструкции договора как в рамках частного права, так и за его пределами. Ученые-правоведы, занимающиеся исследованиями в этой области, выделяют специфические черты договора в публично-правовой сфере, существенно отличающие его от договора, используемого цивилистикой [6, 131–139; 7, 56–67]. Своеобразие правовой природы административного договора не позволяет распространять на него действие норм гражданского права [8, 354].

В некоторых источниках соглашения, используемые в публичном праве, рассматриваются как гибрид, обладающий признаками публичного права, но облаченный в форму договора, что более характерно для частного права [9, 134–143]. Наша задача установить, какой

признак в случае налогового контракта является определяющим.

Понятие налогового контракта. Статьи 31 и 40 НК КР относят налоги, уплачиваемые на основе налогового контракта, к особым видам налогового режима. Из этого следует, что налоговый контракт преследует публичные цели. Может ли для достижения публичных целей быть использовано частноправовое средство – договор? Такой способ следует признать нетипичным для определения налогового обязательства.

Статья 366 НК КР определяет предмет налогового контракта как *согласованное* между налогоплательщиком и органом налоговой службы налоговое обязательство налогоплательщика в размере фиксированных сумм налога на прибыль, НДС на облагаемые поставки, налога с продаж (курсив наш. – *Н.А.*). Это тот редкий случай, описанный профессором В. Бабчак, когда Налоговым кодексом установлена диспозитивная норма, позволяющая субъектам налоговых правоотношений определять содержание прав и обязанностей [10, 223].

Налоговый контракт является односторонне обязывающим, поскольку, устанавливая обязательства налогоплательщика уплатить налог, кодекс не содержит встречных обязанностей налогового органа. Между тем это вполне согласуется с субординационной моделью, по которой строятся налоговые правоотношения, где обязанным лицом всегда выступает налогоплательщик.

Стороны налогового контракта. Налоговый контракт устанавливает нормы о специальном субъекте как с уполномоченной, так и с обязанной стороны.

Уполномоченной стороной налогового контракта является субъект публичной власти – орган налоговой службы (центральный аппарат Государственной налоговой службы Кыргызской Республики и подведомственные подразделения всех уровней, имеющие статус юридического лица). В силу статьи 2 Конституции Кыргызской Республики государственные органы не могут выходить за рамки полномочий, определенных Конституцией. Следовательно, субъект публичной власти вправе делать лишь то, что позволено ему законом. Таким образом, если бы в Налоговом кодексе отсутствовали положения о налоговом контракте, его заключение было бы невозможно.

Обязанной стороной налогового контракта вправе выступать организации и индивидуальные предприниматели (за исключением субъектов, уплачивающих налог на основе обя-

зательного патента), осуществляющие предпринимательскую деятельность. Однако критерий предпринимательской деятельности не единственный, который использовал законодатель для ограничения круга возможных участников данных правоотношений. По виду предпринимательской деятельности были отсечены:

- субъекты, оказывающие кредитные, финансовые, страховые услуги;
- инвестиционные и пенсионные фонды;
- профессиональные участники рынка ценных бумаг;
- налогоплательщики налога за недропользование;
- налогоплательщики акцизного налога.

Анализ приведенного выше перечня свидетельствует, что это высокодоходные и рискованные виды деятельности. Смею предположить, что законодатель, отказывая им в выборе данного налогового режима, желал сохранить за собой весь инструментарий методов налогового контроля, т.к. в период действия контракта по налогам, включенным в сумму контракта, выездная налоговая проверка, за исключением встречной проверки, не проводится.

Последняя категория субъектов, не наделенная правом заключения налогового контракта, – это так называемые проблемные налогоплательщики, имеющие налоговую задолженность, а также фирмы-однодневки (у предпринимателей должна быть “история” экономической деятельности продолжительностью не менее трех лет).

Порядок заключения и расторжения налогового контракта. Следует отметить жесткую регламентацию процедуры заключения налогового контракта. Несмотря на то что налогоплательщик добровольно решает вопрос о том, вступать или не вступать в договорные отношения, свобода выбора договорных связей у него отсутствует, а согласование с вышестоящей инстанцией и решение вопроса о заключении контракта полностью зависят от усмотрения представителя публичной власти.

Так, налогоплательщик, намеренный применить режим уплаты налогов на основе контракта, обязан поставить в известность налоговые органы не позднее 1 ноября года, предшествующего году перехода, путем подачи письменного заявления по месту своей налоговой регистрации (ст. 369 НК КР).

Решение о возможности применения налогоплательщиком режима на основе контракта или мотивированный отказ в его применении выносятся налоговым органом в течение 15 дней

со дня подачи заявления. Статьей 50 НК КР заключение налогового контракта определено как право органа налоговой службы. Следовательно, он не обязан заключать контракт с каждым субъектом, кто обращается к нему с соответствующей инициативой.

В случае принятия решения о возможности применения налогоплательщиком режима на основе налогового контракта налоговый орган, по согласованию с Государственной налоговой службой, заключает с налогоплательщиком контракт в течение 15 рабочих дней со дня принятия решения.

Согласно Приказу Государственного комитета Кыргызской Республики по налогам и сборам от 1 декабря 2008 года №23 “Об утверждении положений и форм налоговых отчетностей”, форма контракта утверждается Государственной налоговой службой Кыргызской Республики. Анализ содержания формы “контракта об уплате налогов в виде фиксированной платы” (далее – форма контракта) позволяет сделать вывод о том, что условия контракта предписаны законодателем и не могут определяться по усмотрению сторон. У налогоплательщика отсутствует возможность участвовать в определении условий налогового контракта. Они установлены законом либо определяются органом налоговой службы на основе представленных предпринимателем данных о результатах своей финансовой деятельности, размерах налоговых обязательств за предыдущие три года и базовых показателей для контракта.

Это утверждение хорошо иллюстрируется пунктом 1 формы контракта, согласно которой соответствующий орган налоговой службы на основании главы 56 Налогового кодекса Кыргызской Республики *дает разрешение* налогоплательщику на фиксированную уплату налогов согласно составленному расчету (курсив наш. – *Н.А.*). Таким образом, трудно признать, даже с минимальной долей условности, что налоговый контракт есть результат достигнутого сторонами соглашения. Законодатель проявил непоследовательность в сформулированном в статье 366 Налогового кодекса консенсуальном подходе сторон к содержанию контракта. Определение налогового контракта через *согласованное* сторонами налоговое обязательство на проверку оказывается не более чем фикцией, не имея под собой действительной частноправовой основы.

Использование стандартной формы налогового контракта порождает вопрос, можно ли на него распространить нормы Гражданского кодекса о договоре присоединения. Как мы смогли

убедиться ранее, условия налогового контракта определены одной из сторон (органом налоговой службы) в стандартной форме и могут быть приняты другой стороной (налогоплательщиком) не иначе как путем присоединения к предложенному договору в целом. Если ответ на вопрос о соотношении публичных и частноправовых начал в налоговом контракте будет решен в пользу последних, к нему можно будет применять специальные основания, установленные для присоединившейся стороны, по расторжению или изменению контракта, а именно:

➤ если договор присоединения лишает эту сторону прав, обычно предоставляемых по договорам такого вида (например, налогоплательщик не наделен правом изменять или расторгать налоговый контракт);

➤ исключает или ограничивает ответственность другой стороны за нарушение обязательств (налоговый контракт не содержит норм об ответственности органов налоговой службы за нарушение условий контракта);

➤ содержит другие явно обременительные для присоединившейся стороны условия, которые она, исходя из своих разумно понимаемых интересов, не приняла бы при наличии у нее возможности участвовать в определении условий договора (к примеру, права налогоплательщика по контракту не обеспечены судебной защитой).

Это также касается порядка расторжения и изменения налогового контракта. Статьей 369 НК КР установлено, что Государственная налоговая служба имеет право прервать (читай, в одностороннем порядке расторгнуть) налоговый контракт.

Порядок расторжения договора определяется самой Государственной налоговой службой. При отсутствии в настоящее время такого порядка остается ряд вопросов, как-то: возможно ли расторжение договора по инициативе налогоплательщика (например, в случае существенного нарушения органами налоговой службы условий контракта, коим, по нашему мнению, является осуществление выездной проверки налогоплательщика вопреки запрету, установленному законодательством); возможно ли расторжение налогового контракта в связи с существенным изменением обстоятельств; каким образом оформляется расторжение контракта; требуется ли обязательное предварительное уведомление о намерении расторгнуть контракт, а также последствия его расторжения.

Поскольку все перечисленные вопросы решены гражданским законодательством, суще-

ствует большой соблазн, руководствуясь статьей 4 НК КР, прибегнуть к их использованию. Однако целесообразность такого подхода будет также зависеть от решения вопроса о правовой природе налогового контракта.

Содержание налогового контракта. Нормы Налогового кодекса о содержании налогового контракта достаточно лаконичны. Они, в частности, позволяют определить срок действия контракта – он заключается на один календарный год с правом ежегодного продления. Продление контракта осуществляется по инициативе налогоплательщика путем подачи заявления в установленный срок.

Статья 366 НК КР определяет состав налогового обязательства: фиксированные суммы по налогу на прибыль, НДС на облагаемые поставки, налогу с продаж. Все остальные налоги налогоплательщики, заключившие контракт, уплачивают в общем порядке. Утвержденная форма контракта конкретизирует данное обязательство тем, что фиксированная сумма налогов определяется согласно составленному расчету, который является приложением к контракту.

Сумма налогового обязательства по контракту принимается в размере, превышающем наибольшую сумму налоговых обязательств за три предшествующих года не менее чем на 25 процентов. Если учесть, что введение нового Налогового кодекса совпало с пиком мирового финансового кризиса, имевшим свои последствия и в Кыргызской Республике, не удивительно, что число налогоплательщиков, заключивших сделку с налоговыми органами, не было так велико, как ожидалось. Такой большой задел роста налоговых обязательств могли, как правило, продемонстрировать только “молодые” компании, однако ценз по сроку экономической деятельности препятствовал их переходу на режим налогового контракта.

Законодательством определены сроки и порядок уплаты налогов: ежемесячно до 15 числа. Место уплаты налогов по налоговому контракту определяется местом регистрации налогоплательщика и как следствие местом заключения контракта.

Обязанности налогоплательщика, избравшего данный специальный налоговый режим, определены статьей 366 НК КР и заключаются в уплате определенных контрактом налогов в виде фиксированной платы. Кроме того, в силу статьи 371 налогоплательщик обязан предоставлять единую налоговую декларацию, в том числе и по деятельности, согласно которой

исполнение обязательств осуществляется на основе контракта.

Следует обратить внимание, что все указанные нормы носят императивный характер, а это, по замечанию М.И. Брагинского и В.В. Витрянского, максимально ограничивает значимость договорной модели как таковой [2, 10]. Отсутствие возможности у сторон налогового контракта включать в него иные, помимо установленных главой 56 НК КР, условия, исключает диспозитивность договорного регулирования.

Примечателен подход законодателя к решению вопроса о порядке разрешения споров, вытекающих из налогового контракта. Согласно пункту 3 утвержденной формы контракта при возникновении спорных вопросов, а также формальных обстоятельств, стороны разрешают их в соответствии с нормами раздела V НК КР “Налоговое правонарушение и ответственность за его совершение”. Такая характерная ссылка свидетельствует о том, что у предпринимателя нет возможности использовать механизмы досудебного или судебного разрешения спора, присущие договорным отношениям. Вопрос будет решаться по правилам наложения ответственности за совершенное налоговое правонарушение при наличии на то оснований. В этом случае налогоплательщик будет ориентирован на использование не договорных способов защиты своих прав и интересов, а на обжалование (оспаривание) действий или решений органов налоговой службы.

Резюмируя, отметим, что все условия, необходимые для налогового контракта, либо predetermined в виде общего правила законом, либо определяются в одностороннем порядке органом налоговой службы, что исключает диспозитивность договорного регулирования, характерную для гражданско-правовых договоров.

Правовые последствия для налогоплательщика наступают из сложного фактического состава: налоговый контракт плюс властные, односторонние предписания налогового органа, исходя из требований налогового законодательства и объективных показателей. Таким образом, налоговый контракт не имеет самостоятельного значения, или, выражаясь словами Е. Старосьцяк, “выступает не в качестве совершенно самостоятельной формы, а в качестве формы, связанной с административным актом” [12, 262–278].

Несмотря на то что выбор специального налогового режима оформляется контрактом, у предпринимателя отсутствует возможность проявить инициативу и выразить свою волю

при установлении конкретных условий налогового контракта. Отношения между его сторонами не выстраиваются на началах равенства и автономии воли, напротив, они регулируются посредством метода централизации, свойственного публичному праву. Поэтому, несмотря на выбранный законодателем способ формализации данных правоотношений, мы все же склоняемся к выводу о публично-правовой природе данного института, к которому должны применяться нормы налогового законодательства. Как следствие данного вывода, считаем недопустимой практику восполнения норм Налогового кодекса, регулирующих заключение, исполнение, изменение и расторжение налогового контракта, посредством использования норм Гражданского кодекса.

Литература

1. Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 17 октября 2008 года № 230 // Эркинтоо. 2008. № 78–81.
2. Брагинский Б.И., Витрянский В.В. Договорное право. Кн. 1: Общие положения. 2-е изд., испр. М.: Статут, 1999.
3. Цыганков Э.М. Проблемы применения и системного развития налогового законодательства в аспекте соотношения публичного и частного права. М.: Экономическая газета, 2005.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 1: Постатейный комментарий / Под ред. В.И. Слома. М.: Статут, 1998.
5. Назаров В.Р. О правовой природе и регулировании инвестиционного налогового кредита // Финансовое право. 2007. №12.
6. Бахрах Д.Н. Административное право: Учеб. Часть общая. М.: БЕК, 1993.
7. Стариков Ю.Я. Административный договор (Опыт законодательного регулирования в Германии) // Государство и право. 1996. №12.
8. Научно-практический постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса. М.: Городец, 2000.
9. Врабко М. Публично-правовые соглашения – форма деятельности органов публичного управления с правообразовательными действиями // Правовой обзор. 2001. №2.
10. Бабчак В. К проблематике договоров (соглашений) в налоговом праве // Договор в публичном праве: Сб. науч. ст. / Под ред. Е.В. Гриценко, Е.Г. Бабелюк. М.: Волтерс Клувер, 2009.
11. Старосьцяк Е. Правовые формы административной деятельности. М., 1959.