

*Кучерявенко Н.П.,
доктор юридических наук, профессор
(Национальная юридическая академия Украины
имени Ярослава Мудрого, г. Харьков)*

К ВОПРОСУ О ДИНАМИКЕ НАЛОГОВОЙ ОБЯЗАННОСТИ

Обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется или прекращается при наличии оснований, установленных налоговым законодательством. Важно учитывать, что в налоговых правоотношениях действует расширительный принцип, принцип дозволенного поведения, т.е. охватывающий совокупность действий, прямо предписанных законодательными актами о налогообложении. В то же время подобное положение закрепляет и определенные гарантии, устанавливая рамки для контролирурующих органов: основания возникновения, изменения и прекращения обязанностей налогоплательщика как объекта контроля должны быть установлены только налоговыми законами.

Так, ч. 1 ст. 44 Налогового кодекса Российской Федерации подчеркивается, что "Обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных настоящим Кодексом или иным актом законодательства о налогах и сборах"¹. Ч. 2 ст. 44 детализирует и момент возникновения налоговой обязанности, уточняет место юридического факта в динамике налоговой обязанности: "обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора"². Данное положение приобрело несколько измененную форму по сравнению с вариантом проекта Налогового кодекса Российской Федерации, хотя по сути осталось неизменным³.

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824.

² Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824.

³ См.: ч. 2 и 3 ст. 111 Налогового кодекса Российской Федерации. Общая часть (проект). Комментарии С.Д. Шаталова – М.: Международный центр финансово-экономического развития, 1996. С. 116, 465.

Важнейшим вопросом при регулировании отношений по поводу уплаты налогов и сборов является выяснение момента, с которого возникает обязанность уплаты налога. Нормативные акты, регулирующие порядок внесения этих платежей, связывают обязанность их уплаты с наступлением обстоятельств, предусмотренных законами и подзаконными актами. В качестве таких оснований, в частности, может быть наличие объекта обложения при обязательном получении налогового извещения. Извещение является юридическим актом индивидуального характера, конкретизирующем содержание правоотношения в отношении отдельного субъекта. С.Д. Цыпкин на основании этого делает вывод, что для возникновения ряда налоговых правоотношений требуется наличие как материальных условий, так и особых актов финансовых органов⁴. Таким образом формируется сложный юридический факт (фактический состав), точно указанный в гипотезе финансово-правовой нормы. Поэтому, видимо, недостаточно выделять в качестве основания возникновения налоговых правоотношений, вытекающих исключительно из закона.

Возникновение налоговых правоотношений связывается с возникновением налоговой обязанности. Налоговой обязанностью выступает непосредственная и первоочередная обязанность плательщика налога по уплате налога или сбора при наличии определенных обстоятельств. Этими обстоятельствами выступают следующие. Во-первых, возможность отнесения конкретного субъекта к плательщику налога, определяемого в соответствии с действующим законодательством. Во-вторых, наличие у плательщика налога объекта налогообложения либо осуществление им деятельности, связанной с уплатой налога или сбора. В-третьих, наличие нормативно-правового (прежде всего законодательного) регулирования всех элементов налогового механизма.

Принципиальное указание ч. 2 ст. 44 Налогового кодекса Российской Федерации на появление налоговой обязанности с момента возникновения установленных налоговым законодательством обстоятельств требует уточнения – что же может относиться к подобным обстоятельствам. Четкого определения закрытого перечня подобных оснований нет, их видовые формы, фактически, рассредоточены по всему налоговому законодательству. В качестве подобных обстоятельств могут быть выделены основные предпосылки возникновения налоговой обязанности в целом. К ним относятся:

1) статус обязанных лиц – плательщиков налогов и сборов, детализация прав и обязанностей, возникающих у них в связи с налогообложением соответствующими законами о налогообложении;

2) наличие как объекта налогообложения, так и соответствующего правового

⁴Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы. Москва, Юридическая литература, 1973. С. 68.

режима его, обуславливающего возникновение обязанности у налогоплательщика;

3) определение момента уплаты налога или сбора, предполагающего истечение определенного периода времени, по итогам которого необходимо реализовать ту или иную форму налоговой обязанности, либо конкретное событие, действие или календарную дату, с которыми связывается обязанность налогоплательщика.

Сложно согласиться с утверждением Е.В. Порохова о том, что "... основанием возникновения налогового обязательства следует признавать объект налогообложения – производимые субъектом налога действия или протекающие в отношении его события, свидетельствующие об имущественной состоятельности и платежеспособности субъекта налога и дающие государству основание притязать на часть собственности субъекта налога. Данное утверждение будет истинным только при том условии, что уплата налога ставится в зависимость от наличия объекта налогообложения"⁵. Представляются требующими уточнения несколько положений. Во-первых, вряд ли уплата налогов может связываться с имущественной состоятельностью и платежеспособностью налогоплательщика. Она возникает при наличии объекта налогообложения и оснований, закрепленных законодательством. В случае отсутствия средств у налогоплательщика используются механизмы обеспечения обязанности по уплате налога, регулируется механизм налоговой задолженности. Во-вторых, вызывает возражение акцент автора об условной связи уплаты налога и объекта налогообложения. На наш взгляд, это, безусловно, презюмируется, поскольку невозможно ни представить, ни построить обязанность уплаты без объекта налогообложения.

Уточнения требует утверждение Д.В. Винницкого о том, что одной из фундаментальных предпосылок обязанности по уплате налога является "... наличие экономического основания (объекта налогообложения), с которым налоговое законодательство связывает возникновение указанной обязанности"⁶. В данном случае необходимо учитывать, что экономическое основание выражает содержание всех финансово-правовых отношений, тогда как объект налогообложения предполагает именно правовой аспект. В данном случае речь идет об объекте, характеризующемся особым правовым закреплением, объекте, который выделен из всей совокупности экономических объектов и которому придан особый правовой режим, объекте, с которым связывается возникновение, изменение и прекращение налоговой обязанности через совокупность налоговых прав и обязанностей субъектов. Именно поэтому акцентировать внимание исключительно

⁵ Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: Учебное пособие. – Алматы: Жеті жарғы, 2001. С. 94-95.

⁶ Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс, 2003. С. 162.

на экономическом основании возникновения налоговой обязанности, нам представляется, не совсем корректно.

Налоговая обязанность связывается не только с основаниями ее возникновения, но и четко определяется конкретными сроками, в течение которых она должна быть исполнена. При этом важно иметь в виду, что исполнение налоговой обязанности является первоочередным по отношению к другим обязанностям плательщика, определяющим содержание всех остальных обязанностей. Исполнение налоговой обязанности реализуется уплатой налога. Однако возможны случаи, когда плательщик не может выполнить налоговую обязанность в общем порядке. В данной ситуации необходимы определенные дополнительные гарантии, которые выделяются в форме способов обеспечения исполнения налоговой обязанности. Налоговая обязанность как обязанность налогоплательщика уплатить необходимую сумму налога в установленный срок при наличии обстоятельств, предусмотренных налоговым законодательством, возникает по каждому виду налога в отдельности.

Хотелось бы обратить внимание на важность разграничения прекращения налоговой обязанности и прекращения налогового правоотношения. "Исполнение налоговой обязанности не прекращает налоговое правоотношение, которое, будучи сложно организованным, может быть продолжено исполнением налогоплательщиком обязанности по налоговому декларированию либо реализацией контрольных полномочий налоговых органов"⁷. Правда, необходимо иметь в виду, что в данном случае налоговая обязанность рассматривается в узком смысле, как обязанность по уплате налога.

Можно выделить традиционные основания прекращения налоговой обязанности⁸.

1. Надлежащее исполнение налоговой обязанности, которая предполагает уплату налога или сбора, завершение налогоплательщиком действий по налоговому учету и отчетности, предоставление им необходимых документов и сведений налоговым органом. Фактически, в данной ситуации речь идет о непосредственном исполнении налоговой обязанности. Важно иметь в виду, что надлежащее исполнение налоговой обязанности может осуществляться не только непосредственно обязанным лицом. Законодательство закрепляет формы исполнения налоговой обязанности плательщиком как за ним непосредственно, так и за его представителями, налоговыми органами, либо иными лицами, ими уполномоченными. Таким образом, надлежащее исполнение налого-

⁷ См. подробнее: Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть: Учебник/Отв. ред. Н.А. Шевелева. – М.: Юрист, 2001. С. 175-178.

⁸ См. ч. 3 ст. 44 Налогового кодекса Российской Федерации. Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824.

вой обязанности может осуществляться в непосредственной форме (когда ее реализует само обязанное лицо), либо в опосредованной форме (при реализации налоговой обязанности плательщика без его участия).

2. Ликвидация юридического лица – налогоплательщика предполагает некоторую двойственность в реализации налоговой обязанности. С одной стороны, подобное основание может предполагать прекращение деятельности юридического лица с выполнением всех его обязанностей, в том числе и перед бюджетами. С другой стороны, прекращение налоговой обязанности может быть связано и с банкротством (несостоятельностью) юридического лица. В данном случае уплата налогов, погашение долгов осуществляется ликвидационной комиссией, которая, фактически, не имеет статуса обязанного лица и может рассматриваться как субъект, представляющий реального налогоплательщика.

3. Смерть или объявление гражданина умершим предполагает сосуществование разных режимов реализации налоговой обязанности в зависимости от типа налога. Если по косвенным налогам она, фактически, прекращается сразу (за исключением, с некоторыми оговорками, обязанности об отчетности), то иначе обстоит с прямыми налогами. Наиболее четко представлена система обязанностей по имущественным налогам, однако в измененной форме. Если объектом, порождающим налоговую обязанность, продолжает являться объект, находившийся в собственности или пользовании умершего, то субъектом, к которому переходит обязанность по уплате данного платежа, является наследник. Причем, реализация налоговых обязанностей умершего (с учетом налогового долга, недоимки) возможна только в пределах размера стоимости наследуемого имущества. При этом, при признании наследников обязанными лицами по налоговым обязанностям наследодателя у них возникает уже собственная налоговая обязанность, реализация которой предполагает уплату "собственного" налога (к примеру, налога наследование), а не налога наследодателя. Абсолютно логично в этом случае обращается внимание на положение ст. 38 Налогового кодекса Российской Федерации, что каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения⁹, одно и то же имущество не может рассматриваться объектом двух разных налогов¹⁰.

На первый взгляд, может сложиться впечатление о предельной ясности уплаты подоходных налогов в случае смерти физического лица. Безусловно, чаще всего смерть плательщика означает прекращение поступления доходов. Однако, нельзя исключать и варианты выплаты доходов в рассрочку, с определенным периодом задержки по итогам выполненных работ. Еще более усложняет в данной

⁹ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824

¹⁰ См. подробнее: Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть: Учебник/Отв. ред. Н.А. Шевелева. – М.: Юрист, 2001. С. 176-177.

ситуации регулирование налогообложения с участием налоговых агентов. Примечательно, что с принятием Налогового кодекса Российской Федерации исчезла норма, содержащая указание на то, что налоговая обязанность прекращается в случае смерти лица только в отношении тех налогов, уплата которых требует личного участия налогоплательщика¹¹. Наличие такого указания предполагало обязанность начисления и удержания налога на доходы налоговым агентом причитающейся суммы умершему лицу. С принятием Налогового кодекса Российской Федерации подобное требование исчезло.

4. Утрата лицом признаков, определяющих его как налогоплательщика. Данные обстоятельства выделяют специфическую группу налогов, реализация обязанностей по которым основывается на понятии налогоплательщика как специального субъекта. К подобного рода платежам можно отнести, к примеру, налог с владельцев транспортных средств и других самоходных машин и механизмов. Особенностью данных оснований, прекращающих исполнение налоговой обязанности, является то, что налогоплательщик продолжает существовать как обязанное лицо, но утрата или изменение его отдельных признаков исключает налоговую обязанность по конкретному виду платежа. Физическое лицо может оставаться обязанным по целому комплексу налоговых платежей, но потеря (реализация, приведение в негодность и т.д.) транспортного средства обусловит отсутствие у него обязанностей по учету, уплате и отчетности относительно налога с владельцев транспортных средств. Более того, подобные обязанности связаны, фактически, не просто с наличием транспортного средства, а с его использованием, воздержание от которого может привести и к неисполнению налоговой обязанности.

Прекращение налоговой обязанности уплатой налога налогоплательщиком отражает общее положение теории права о том, что любая обязанность прекращается надлежащим исполнением. Три иных основания прекращения налоговой обязанности фактически связаны с отсутствием лица, обязанного уплачивать налоги и сборы (смерть физического лица, ликвидация юридического лица и т.д.).

Довольно своеобразно закрепление оснований прекращения налогового обязательства, которое приведено в Налоговом кодексе Республики Казахстан. В данном акте они разделены на основания прекращения налогового обязательства физического и юридического лица. Так, ст. 57 закрепляет основания прекращения налогового обязательства физического лица, к которым относит смерть и вступление в силу решения суда об объявлении умершим физического лица. Ст. 58 содержит закрытый перечень оснований прекращения налогового обязательства для юридических лиц: полная ликвидация и полная реорганизация путем присоединения (в отношении присоединивше-

¹¹ Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть: Учебник/Отв. ред. Н.А. Шевелева. – М.: Юрист, 2001. С. 177.

гося юридического лица), слияния, разделения и преобразования¹².

Более чем сомнительны утверждения Е.В. Порохова об отнесении к основаниям прекращения налогового обязательства предоставление отступного, новации и прощение долга¹³. В качестве предоставления налогоплательщиком государству отступного, по его мнению, "... могут выступать любого рода имущественные права, в которых государство будет так или иначе заинтересовано... Налогоплательщик вынужден в счет погашения своих обязательств перед бюджетом передавать государству свою продукцию"¹⁴. С этим сложно согласиться, прежде всего, потому, что реализация налоговой обязанности предполагает поступление денежных средств в доходные части бюджетов, которые никаким образом не могут быть сформированы за счет "любого рода имущественных прав". Более того, автором смешивается в данной ситуации реализация налоговой обязанности и обеспечение ее реализации. Последняя, действительно, возможна за счет различных имущественных форм обеспечения через институты налогового залога, поручительства и т.д.

Еще более спорной представляется аргументация относительно новации, трансформации налоговой обязанности в другое обязательство. "Чаще всего, обязательством, которое устанавливается его сторонами взамен налогового является заемное обязательство. В научно литературе подобное обязательство получило название налогового кредита ... Налоговый кредит предоставляется государством не на основании его односторонне властного распоряжения, а на основании соглашения между государством ... и налогоплательщиком"¹⁵. Несколько выше мы уже останавливались на оценке налогового кредита, который, на наш взгляд, не имеет ничего общего с соглашением. Здесь же сложно согласиться с тем, что налоговое обязательство через конструкцию новаций трансформируется в другое, заемное обязательство. С оформлением налогового кредита налоговая обязанность плательщика не прекращается, а происходит рассрочка ее реализации.

В некоторых случаях как основание прекращения налоговой обязанности рассматривается отмена налога. Однако вряд ли здесь совершенно однозначная ситуация. Действительно, обязанность по уплате налога прекращается, но только в отношении периода, следующего за отменой налога, а не в отношении истекшего периода. Но ведь, в конечном счете, и обязанности по уплате налога с

¹² Закон Республики Казахстан "О налогах и других обязательных платежах в бюджет" (Налоговый кодекс). – Алматы: ЮРИСТ, 2001. С. 26.

¹³ См. подробнее: Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: Учебное пособие. – Алматы: Жеті жарғы, 2001. С. 141-153.

¹⁴ Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: Учебное пособие. – Алматы: Жеті жарғы, 2001. С. 144.

¹⁵ Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: Учебное пособие. – Алматы: Жеті жарғы, 2001. С. 153.

момента его отмены не существует.

Налоговым кодексом Российской Федерации внедрена и специфическая новела в налоговое законодательство. Она связывается с приостановлением исполнения налоговой обязанности¹⁶. Такое приостановление предусмотрено относительно физических лиц, признанных безвестно отсутствующими либо недееспособными¹⁷. Хотелось бы обратить внимание на своеобразное переплетение, комплексность норм, регулирующих данные отношения. Непосредственное признание физических лиц безвестно отсутствующими, недееспособными регулируется гражданским и гражданско-процессуальным законодательством и осуществляется судами общей юрисдикции. Решение же о приостановлении исполнения налоговой обязанности данных лиц регулируется налоговым законодательством и принимается налоговыми органами. В основе этого решения лежит невозможность исполнения налоговой обязанности вследствие отсутствия денежных средств безвестно отсутствующих либо недееспособных лиц.

В установленных законодательством случаях прекращение налоговой обязанности может осуществляться путем взаимозачетов с бюджетом путем направления сумм переплат по одному налогу в счет погашения недоимки по другому или предстоящих платежей по этому же налогу¹⁸. В этом случае аргументированно подчеркивается, что взаимозачет представляет собой погашение взаимных обязательств: бюджета перед налогоплательщиком (например, неоплата государственного заказа) и налогоплательщика перед бюджетом (недоимка)¹⁹. Осуществление взаимозачетов, погашение взаимных задолженностей реализуется через механизм реструктуризации долгов. Очевидно, что в данном случае мы сталкиваемся с определенной коллизией между налоговым и бюджетным законодательством. Подобный механизм традиционен и допустим с позиций бюджетного законодательства, поскольку ст. 235 Бюджетного кодекса Российской Федерации допускает возможность финансирования расходов при наличии встречных обязательств между бюджетом и получателем бюджетных средств путем зачета денежных средств²⁰. В то же время, ст. 44 Налогового кодекса Российской Федерации содержит закрытый перечень оснований прекращения обязанности по уплате налога (ч. 3) и акцентирует внимание на том, что основания прекращения налоговой обязанности должны

¹⁶ См. ч. 3 ст. 51 Налогового кодекса Российской Федерации. Часть первая. Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824

¹⁷ См. подробнее: Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть: Учебник/Отв. ред. Н.А. Шевелева. – М.: Юристъ, 2001. С. 177-178.

¹⁸ См. ст. 59 Налогового кодекса Российской Федерации. Часть первая. Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824

¹⁹ См.: Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть: Учебник/Отв. ред. Н.А. Шевелева. – М.: Юристъ, 2001. С.176.

²⁰ Бюджетный кодекс Российской Федерации. Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3823.

быть установлены исключительно налоговым законодательством²¹.

Проведение подобных зачетов может осуществляться тремя способами.

1. Общим порядком: излишне поступившая сумма платежа засчитывается без заявления плательщика в погашение недоимки по его иным платежам. Налоги в этом случае уплачиваются с помощью налоговых органов без участия налогоплательщиков, а о произведенном зачете налоговые органы обязаны поставить налогоплательщика в известность после его осуществления.

2. Специальным порядком: налоговый зачет устанавливается определенными законодательными актами и инструкциями для конкретных налогов.

3. Особым порядком: налоговый учет устанавливается в отношении отдельных групп предприятий и носит временный характер²².

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ:

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации. Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3823.

2. Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс, 2003.

3. Закон Республики Казахстан "О налогах и других обязательных платежах в бюджет" (Налоговый кодекс). – Алматы: ЮРИСТ, 2001.

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

5. Налоговый кодекс Российской Федерации. Общая часть (проект). Комментарии С.Д. Шаталова – М.: Международный центр финансово-экономического развития, 1996.

6. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824

7. Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: Учебное пособие. – Алматы: Жеті жарғы, 2001.

8. Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы. Москва, Юридическая литература, 1973.

²¹ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824.

²² См.: Налоги и налоговое право: Учебное пособие/Под ред. А.В. Брызгалова. – М., 1997. С. 341.

Е Ж Е Г О Д Н И К
МЕЖДУНАРОДНОЙ
АССОЦИАЦИИ
ФИНАНСОВОГО ПРАВА

2005 год

Сборник научных работ

Под общей редакцией
доктора юридических наук, профессора
С. В. Запольского

Москва 2006

ББК 67.402

Е 36

Выражаем благодарность адвокатскому бюро "Запольский и партнеры" за оказанную помощь в издании ежегодника МАФП 2005.

Ежегодник МАФП. 2005 год. Сб. науч. работ / Под общей ред. д-ра юрид. наук, проф. С. В. Запольского. – М., 2006. – 320 с.

В книге собраны статьи ведущих правоведов, специалистов по актуальным проблемам современного права.

Книга представляет интерес для ученых, специалистов, преподавателей.

ISBN 5-98079-240-6

© Международная ассоциация
финансового права, 2006

Редактор Н. Н. Косарева

Компьютерная верстка А. В. Двучас

Подписано в печать 20.07.2006. Формат 60x84_{1/4}

Печ. л. 20 Тираж 500 экз. Шрифт Times New Roman № 12

Отпечатано с авторского оригинала-макета в типографии
Издательского Московского государственного университета
ИИЭИ, г. Москва, ул. Гусева, 50