

## НАЛОГОВАЯ ОБЯЗАННОСТЬ И ЕЕ ИСПОЛНЕНИЕ ПЛАТЕЛЬЩИКОМ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

Проблема определения обязанности налогоплательщиков является одной из сложных в налоговом праве. Важность ее исследования обусловлена многообразием налогов и мобильными изменениями, происходящими в налоговом механизме. Это вызывает необходимость более тщательного и всеохватывающего учета последних, которые влияют на выполнение налогоплательщиками своих обязанностей.

Интерес к проблеме определен и тем, что обязанности налогоплательщиков рассматриваются на примере конкретного налога – на прибыль. В финансово-правовой литературе существуют различные трактовки обязанностей налогоплательщиков [См.: 3; 1; 4; 11]. При этом отметим, что большинство ученых определяют ее как предусмотренную нормой налогового права меру должного поведения налогоплательщика, т.е. он не может отказаться от исполнения своей обязанности [1, с. 79].

Обязанность по уплате налогов – главная конституционная обязанность лиц, выступающих в налоговых правоотношениях налогоплательщиками. Особое ее значение подтверждается прямым закреплением ее в Конституции Украины: “Каждый обязан платить налоги и сборы в порядке и размерах, установленных законом” (ст. 67). Как видим, основным фактом является то, что плательщик выступает прежде всего обязанным лицом. Налоговое законодательство и закрепляет преимущество обязанности, которая определяется властными, императивными предписаниями со стороны государства в отношении ее реализации названным субъектом.

Определение круга обязанностей налогоплательщика имеет большое практическое значение, так как применение к нему ответственности обусловлено именно нарушением какой-либо из них. В то же время защита налогоплательщиком своих прав основывается в первую очередь на доказательстве факта отсутствия у него той или иной обязанности либо выполнения ее надлежащим образом. Основные обязанности налогоплательщиков едины и не зависят от рода деятельности и категории налогоплательщиков.

Помимо *отмеченной главной, конституционной обязанности* существуют иные, являющиеся налоговыми по своей сути, поскольку проистекают из налоговых правоотношений и установлены действующим

налоговым законодательством [См.: 2; 1997. – № 16. – Ст. 119; 2001. – № 10. – Ст. 44]. Это обязанности: а) вести бухгалтерский учет, составлять отчеты о финансово-хозяйственной деятельности; б) предоставлять налоговым органам формируемые при исчислении и уплате налогов документы; в) допускать должностных лиц государственных налоговых органов к обследованию помещений, где осуществляется деятельность, связанная с получением дохода и др. Безусловно, данные обязанности имеют по отношению к главной производный и обеспечительный характер, поэтому их можно рассматривать в качестве дополнительных.

Некоторые ученые, рассматривая проблемы исполнения налоговой обязанности, выделяют широкий и узкий смысл этого понятия с учетом ее законодательно закрепленной системы. Так, исполнение ее в широком понимании представляет собой реализацию всей системы обязанностей налогоплательщика, которая опосредуется действиями по его регистрации, налоговому учету, исчислению налогового оклада и др. В узком толковании исполнение налоговой обязанности означает своевременную и полную уплату налога в порядке, установленном законодательством [7, с. 174]. Присоединившись к этому мнению, рассмотрим именно узкий аспект исследуемого понятия.

В теории налогового права налог считается установленным только при наличии юридического факта определенности налоговой обязанности, т.е. когда в совокупности определены налогоплательщики и такие обязательные элементы налогообложения, как (а) объект налогообложения, ставка налога; (б) предмет, база и единица налогообложения; (в) налоговая льгота; (г) методы, сроки и способы уплаты налогов; (д) направления поступления платежа. Заметим, что в налоговом праве нет единого мнения по поводу включения тех или иных элементов налогообложения в правовой механизм налога.

Развернутую характеристику элементов закона о налоге как совокупности элементов, устанавливающих обязанность налогоплательщика об уплате налога, впервые дал С.Д. Цыпкин [См.: 11]. Значительный вклад в развитие понятия элементов закона о налоге внес С.Т. Пепеляев, который отмечал, что “налог должен быть точно определен... Хотя число налогов велико и структура их различна, тем не менее слагаемые налоговых формул – элементы закона о налоге – имеют универсальное значение” [9, с. 23].

Выделение в составе налога его элементов является, по словам А. Козырина, “понятийным инструментарием”, “анатомией налога”, его внутренним строением [5, с. 18]. Отдельные ученые выделяют более узкий круг элементов налогообложения, как-то: плательщик, объект, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога,

порядок и сроки его уплаты [См.: 5; 6; 9; 10]. Хотя основной акцент при рассмотрении налоговых элементов обычно делается на нормотворческий аспект вопроса, элементы налога отнюдь не ограничиваются только составляющими, перечисленными в Законе “О системе налогообложения в Украине”.

Наиболее взвешенной, на наш взгляд, является точка зрения, которой придерживается Н.П. Кучерявенко, выделяя более широкий круг элементов правового механизма налога. К ним он дополнительно относит такие элементы, как предмет налога, единица налогообложения, источник уплаты и методы уплаты налога, особенности налогового режима [7; с. 64-66]. Исходя из этого, рассмотрение исполнения обязанности по уплате налога на прибыль в статье будет определяться элементами указанной системы.

Налоговая обязанность по уплате конкретного налога устанавливается законом, содержащим налогово-правовые нормы, регулирующие порядок взимания данного налога. Рассмотрим на примере налога на прибыль возникновение и исполнение обязанностей налогоплательщиками. Налоговая обязанность по уплате конкретного налога устанавливается актом законодательства о налогах, содержащим налогово-правовые нормы, регулирующие порядок взимания этого налога. Исполнение такой обязанности обеспечивается силой государственного принуждения, осуществляемого налоговыми органами.

Выбор налога на прибыль не случайный. Он является одним из основных в группе прямых налогов налоговой системы Украины и относится к личным прямым, которые уплачиваются с действительно полученного дохода и отражают фактическую платежеспособность плательщика.

Обязанность уплатить налог на прибыль Закон Украины “О налогообложении прибыли предприятий” (далее Закон о прибыли) связывает с юридическим фактом возникновения у налогоплательщика *объекта налогообложения* – прибыли [2; 1997. – № 27. – ст. 181]. Последняя рассчитывается путем уменьшения суммы скорректированного валового дохода отчетного периода, определенного согласно ст. 4 этого Закона, во-первых, на сумму налоговых расходов плательщика, определенных ст. 5 Закона, и, во-вторых, на сумму амортизационных отчислений, начисленных согласно статьям 8 и 9 Закона о прибыли.

В этом определении закреплены элементы налогового механизма, поясняющие и уточняющие объект налогообложения. К объекту налогообложения тесно примыкает предмет налогообложения. Сам по себе он не порождает налоговых последствий, в то время как определенное юридическое состояние субъекта по отношению к нему формирует объект налогообложения, который является основанием для возникновения

соответствующих налоговых обязательств. Например, предметом налогообложения по налогу на прибыль выступает эффективная хозяйственная деятельность, наличие у предприятия активов в денежной материальной и нематериальной формах.

Следующим элементом, уточняющим объект налогообложения, является его база, представляющая собой количественное выражение объекта. Иными словами, это натурально-стоимостная величина, к которой применяется ставка налога. С точки зрения Закона о прибыли базой налогообложения этого налога является прибыль, определяемая скорректированным количественным выражением, полученным вследствие разницы между валовыми доходами и суммой валовых расходов и амортизационных отчислений.

Итак, обобщая вышеизложенное, можно сделать вывод: возникновение у налогоплательщика обязанности уплатить налог на прибыль Закон о прибыли связывает с юридическим фактом возникновения у обязанного лица объекта налогообложения – прибыли.

Обязанность по уплате налога прекращается при наличии оснований, установленных налоговым законодательством. К ним относят: а) надлежащее исполнение налоговой обязанности; б) ликвидацию юридического лица – налогоплательщика; в) смерть налогоплательщика или признание его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством; г) утрату лицом признаков, определяющих его как налогоплательщика; д) взаимозачет с бюджетом путем направления сумм переплат по налогу в счет погашения предстоящих платежей или возврат плательщику суммы переплаты из бюджета. Кратко рассмотрим указанные основания прекращения обязанности по уплате налога.

Уплата налога представляет собой своевременное, в полном объеме исполнение налогоплательщиком своей налоговой обязанности путем перечисления исчисленной в установленном порядке суммы налога в бюджет. Это отражает общее положение теории права о том, что любая обязанность прекращается надлежащим ее исполнением. Три следующих основания прекращения налоговой обязанности связаны фактически с отсутствием субъекта, обязанного уплачивать налоги. Хотя при ликвидации юридического лица-налогоплательщика указанные обязанности прекращаются после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетами за счет оставшихся денежных средств, в том числе полученных от реализации его имущества (Закон Украины “О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетом и государственными целевыми фондами” ст. 7 [2; 2001. – № 10. – Ст. 4]).

Законодательство выделяет прекращение налоговой обязанности путем проведения взаимозачетов несколькими способами. Что касается налога на прибыль, то п. 16 ст. 16 Закона о прибыли определяет, что излишне внесенные в бюджет суммы налога зачисляются в счет предстоящих платежей или возвращаются плательщику налога не позднее десяти рабочих дней со дня получения его письменного заявления.

В некоторых случаях основанием прекращения налоговой обязанности рассматривается отмена налога. Однако при этом должен учитываться момент, что обязанность по уплате налога прекращается только в отношении периода, следующего за отменой налога, а не в отношении прошедшего периода: в случае, если налогоплательщик налога не уплатил и в дальнейшем последний был отменен, обязанность по его уплате сохраняется. Если иное не предусмотрено налоговым законодательством, налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога. Она осуществляется путем перечисления в установленном законом порядке исчисленной суммы налога в соответствующий бюджет. В соответствии с п. 16 ст. 16 Закона о прибыли плательщик *самостоятельно* определяет необходимую сумму налога. Эта обязанность налогоплательщика реализуется путем подачи декларации о прибыли в налоговый орган в определенные законодательством сроки (ст. 4).

Исчисление суммы налога, подлежащей уплате, осуществляется налогоплательщиком с учетом его объекта, налоговой ставки, налоговой льготы, предмета, базы, единицы налогообложения, источника, методов, сроков и способов уплаты налога, и особенностей налогового режима, т.е. элементов, составляющих систему правового механизма налогов. Остановимся на налоговой ставке. Это величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. С 1.01.2004 г. по налогу на прибыль ставка была снижена с 30% до 25% объекта налогообложения. Ее снижение повлекло за собой ряд ограничений – по формированию валовых расходов, амортизации, переносу убытков, льготам и порядку уплаты налога на прибыль, которые в целом являются базой налогообложения и в некоторой степени должны компенсировать потери бюджета от снижения ставки налога.

Законом о прибыли помимо базовой ставки установлены также и специальные ставки – льготные (например, 0% – при налогообложении доходов страховщиков-резидентов, полученных вследствие долгосрочного страхования жизни и пенсионного страхования в границах негосударственного пенсионного обеспечения; 3% – при налогообложении прибыли страховщиков-резидентов от исполнения других видов договором страхования и др.).

Обращая внимание на льготы по налогам, необходимо отметить, что они являются своего рода преимуществами, предоставляемыми отдельным категориям налогоплательщиков. По сравнению с другими налоговые льготы включают возможность не уплачивать налоги или уплачивать их в меньшем размере.

Для плательщика налога на прибыль характерно наличие в Законе о прибыли налоговых льгот, непосредственно связанных с уменьшением облагаемой прибыли и освобождением отдельных категорий плательщиков от налогообложения. К ним относят вычеты – налоговую льготу, предусмотренную законодательством о налогах и направленную на льготное сокращение объема налогооблагаемой базы. Их особенность в том, что льготы такого вида связаны уже не с доходами, а с расходами фискально-обязанного лица. К примеру, налогоплательщику предоставляется возможность уменьшить прибыль, подлежащую налогообложению, на сумму понесенных им расходов особого вида, перечень которых прямо устанавливается законодателем. Законодателем разъясняется и порядок определения границ, в пределах которых налогоплательщик может формировать свои валовые расходы в части благотворительности (ст. 5).

Налоговые изъятия также предусмотрены законодательством в качестве налоговой льготы. Характерная их особенность заключается в освобождении от налогообложения отдельных категорий плательщиков или видов (категорий видов) объектов налогообложения. Так, при налогообложении прибыли функциональным признаком льготы такого вида является прямое указание законодателя на изъятие прибыли от определенных видов деятельности из состава налогооблагаемой или освобождение от налогообложения определенных видов имущества по объектному, а не субъектному составу (ст. 7).

На данном этапе в отношении налоговых льгот прослеживается тенденция в сторону их отмены или существенного сужения сферы их применения. Изменениями, внесенными в Закон о прибыли (ст. 7), были исключены нормы, предусматривающие льготы по налогообложению отдельных видов доходов, а именно (статьи 7, 22): а) научно-исследовательские и реставрационные работы в сфере охраны культурного наследия; б) заготовительные предприятия в части продажи отдельных видов отходов; в) новообразованные фермерские хозяйства и др.

Немаловажным с точки зрения исполнения налоговой обязанности является выбор налогоплательщиком методов исчисления налога, которое производится по определенной методике (формуле), установленной законодательством. Ее суть состоит в определенном заполнении соответствующих строк и граф налогового расчета. Плательщик налога на

прибыль вправе избрать любой из 2-х методов исчисления налога на прибыль – кассовый или метод начислений. Обязательным должно быть информирование налогового органа об избранном методе исчислений.

Кассовый метод предполагает учет доходов и расходов налогоплательщиком исходя из времени его вступления в права собственника этих доходов или признания за ним этих расходов. В соответствии с этим методом, например, прирост стоимости имущества не является доходом до того момента, пока этот прирост тем или иным образом не объективирован (к примеру, акции проданы по цене большей, чем цена их приобретения и др.).

При использовании второго метода учет доходов и расходов налогоплательщика производится с учетом времени приобретения им права на эти доходы или признания за ним этих расходов независимо от времени фактического их получения или осуществления платежей.

На наш взгляд, наиболее приемлемым является метод начислений, при котором налогоплательщик получает возможность использования налогового дисконта – поправки.

Для упорядочивания процедуры внесения налогоплательщиком налога на прибыль в бюджет устанавливается определенный порядок уплаты налога в безналичной форме. В финансово-правовой литературе выделяют три основных способа уплаты налога – уплата налога по декларации, авансовый и кадастровый способы.

Налог на прибыль уплачивается по декларации. В сроки, определенные законом, плательщики представляют в налоговый орган налоговую декларацию о прибыли за отчетный период. Она рассчитывается нарастающим итогом с учетом отрицательного значения объекта налогообложения прошедших налоговых периодов. Подача декларации – юридический факт согласования суммы налогового обязательства, начисленного самостоятельно плательщиком.

В данный период сложилась ситуация, когда ряд изменений, внесенных в Закон о прибыли, не нашел отражения в декларации по налогу на прибыль. В частности, заполняя последнюю за три квартала, налогоплательщикам необходимо было в старой форме декларации найти место для некоторых новых показателей. Решением этой проблемы может быть отражение отмеченных изменений либо в приложениях к декларации, либо в порядке ее составления.

Декларация по налогу на прибыль – основной расчетный документ налоговой отчетности. Так, в ст. 1 Закона Украины № 2181 приводится определение налоговой декларации: “Это документ, направляемый налогоплательщиком контролирующему органу в сроки, установленные

законодательством, на основании которого производится начисление и/или уплата налога (сбора)».

Необходимо отметить, что Закон о прибыли вводит требование к налогоплательщикам самостоятельного исполнения основной налоговой обязанности – уплаты налога на прибыль. В нем подчеркивается, что оплата налога другими лицами не разрешается.

Важным моментом выступает требование налогового законодательства, чтобы декларация по налогу на прибыль подавалась плательщиком независимо от того, возникло в отчетном периоде налоговое обязательство или нет, т.е. от состояния его финансово-хозяйственной деятельности.

С учетом того, что декларация по налогу на прибыль рассчитывается нарастающим итогом с начала отчетного финансового года, ошибки, допущенные при расчете в одном отчетном периоде, автоматически переносятся во все остальные отчетные периоды. В связи с этим составление новой декларации по налогу на прибыль является очевидным. Это определено, как минимум, 3-мя положениями: а) исправлением ошибок, допущенных при составлении декларации на прибыль в предыдущих периодах путем корректировки валовых доходов и/или валовых расходов, отраженных в декларации за отчетный квартал; б) любая ошибка в расчетах налогового обязательства в одном отчетном периоде (например, в первом квартале) автоматически влечет ошибку во всех последующих кварталах этого года; в) если предприятия по результатам отчетного финансового года имеют отрицательное значение объекта налогообложения, то влияние ошибки не ограничивается этим годом.

В связи с этим возникла необходимость согласования положений Закона о прибыли и Закона № 2181, в котором (последнем) предусмотрена возможность предоставления налогоплательщиком уточняющих расчетов. Но налогоплательщик имеет право и не предоставлять такой расчет, если уточняющие показатели указаны им в составе налоговой декларации за любой следующий налоговый период, в течение которого такие ошибки были самостоятельно выявлены (ст. 5, 6).

Еще одно условие исполнения налоговой обязанности – это соблюдение сроков подачи декларации и другой налоговой отчетности по налогу на прибыль. Такое исполнение считается своевременным, если налогоплательщик уплатил налог до истечения срока уплаты, установленного законодательством. В ст. 16 Закона о прибыли говорится, что налог за отчетный период уплачивается в соответствующий бюджет в срок, определенный для квартального налогового периода. При этом за отчетные квартал, полугодие и три квартала плательщики представляют упрощенную декларацию, а по результатам отчетного года – полную.

Одной из важных новел Закона о прибыли является то, что сроки подачи декларации, а также уплаты налога на прибыль приведены в соответствие с базовым в сфере налогообложения Законом № 2181. К налогоплательщикам, которые не представили налоговую отчетность в сроки, определенные законодательством, могут быть применены финансовые санкции (штраф, пеня).

Таким образом, законодательством установлен перечень обязанностей налогоплательщиков, которые должны быть исполнены. Содержание налоговой обязанности заключается в наличии у них правовой обязанности уплатить налог, законно установленный, правильно исчисленный, в определенном размере, с соблюдением установленного порядка и срока. На наш взгляд, необходимо согласиться с позицией тех ученых [См.: 7, с. 63-666; 9, с. 3-5], которые отмечают, что только при наличии полной совокупности элементов правового механизма налога обязанность налогоплательщика по уплате налога может считаться установленной и исполненной в полном объеме. Если законодатель по какой-либо причине не установил или не определил хотя бы один из элементов налога, обязанность налогоплательщика отсутствует. В таком случае он имеет полное право не уплачивать налог или уплачивать его удобным для себя способом.

**Список литературы:** 1. Айзенберг А.М., Карева М.П. Правовые нормы и правоотношения. – М., 1949. – 402 с. 2. Ведомости Верховной Рады Украины. 3. Винницкий Д.В. Российское налоговое право. – С.-Пб., 2003. – 450 с. 4. Гуреев В.И. Налоговое право. – М.: Экономика, 1995. – 253 с. 5. Козырин А. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – М.: Манускрипт, 1993. – 348 с. 6. Кучеров И.И. Налоговое право: Курс лекций. – М.: Изд-во Юр ИнфоР, 2001. – 304 с. 7. Кучерявенко Н.П. Основы налогового права. – Х.: Легас, 2003. – 584 с. 8. Пепеляев С.Г. Закон о налоге: элементы структуры. – М.: Изд-во СВЕА, 1995. – 380 с. 9. Пепеляев С.Г. Налоговое право. – М.: Изд-во ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 404 с. 10. Перепелиця М.О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук. – Х.: Нац. юрид. акад., 2001. – С. 50, 51. 11. Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР. – М., Экономика, 1973. – 76 с.

*Надійшла до редакції 03.12.2004 р.*

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
НАЦІОНАЛЬНА ЮРИДИЧНА АКАДЕМІЯ УКРАЇНИ  
імені ЯРОСЛАВА МУДРОГО**

**ПРОБЛЕМИ  
ЗАКОННОСТІ**

**Республіканський міжвідомчий  
науковий збірник**

**Випуск 72**

*Засновано в 1976 р.*

**Харків  
2005**