

О ГРАНИЦЕ МЕЖДУ НАЛОГОВЫМ И БЮДЖЕТНЫМ ПРАВОМ

А. В. Красюков

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 15 мая 2009 г.

Аннотация: статья посвящена анализу налогового обязательства и определению его границ со смежными институтами бюджетного права. В данной работе обосновывается широкий подход к субъектному составу налогового обязательства и моменту его исполнения.

Ключевые слова: обязанность, обязательство, имущество, деньги, отношения, налог, равенство, воля, юридический факт, притязание.

Abstract: the article has been devoted to analysis of tax obligation and to definition of it's border from adjacent mechanisms of budget law. The wide approach to subjects of tax obligation and to the moment of its discharge has been substantiated in this article.

Key words: duty, obligation, property, money, relations, tax, equality, will, legal fact, claim.

Исследованию налоговых обязательств в последнее время уделяется значительное внимание в научной литературе¹. Однако их изучение в контексте взаимосвязи и взаимодействия с бюджетным обязательством практически не производится.

Взаимосвязь налогового и бюджетного обязательств обусловлена тем, что они являются последовательными этапами финансовой деятельности государства (муниципальных образований). Последовательный характер данных этапов, а также единство финансово-правового регулирования требуют соблюдения определенной преемственности или непрерывности публичной финансовой деятельности.

Преемственность налоговой и бюджетной деятельности обеспечивается стабильностью субъектного состава данных отношений, а именно участием в них налоговых органов, которые имеют двойственный правовой статус: с одной стороны, выступают кредитором, управомоченной стороной в налоговом обязательстве, с другой — администратором налоговых доходов бюджета.

При этом между налоговым и бюджетным правом нет четкой границы, так как финансовые ресурсы имеют двухстороннюю направлен-

¹ См.: Карасёва М. В. Финансовое правоотношение. Воронеж, 1997. С. 276—283; Полищук И. С. Налоговое обязательство в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Омск, 2008; Шаукенов А. Т. Налоговое обязательство в Республике Казахстан (вопросы теории и практики) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Алматы, 2007, и др.

ность: как поступают в бюджет, так и возвращаются из него плательщикам. Подобные прямые и обратные связи налогового и бюджетного обязательств порождают некую «ничейную территорию», которая либо не относится в полной мере ни к налоговой, ни к бюджетной сфере, либо относится к ним обеим.

Попытку преодолеть некоторую неопределенность в данном вопросе предпринял Конституционный Суд РФ в Постановлении № 24-П от 12 октября 1998 г. «По делу о проверке конституционности п. 3 ст. 11 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»². В пункте 3 данного Постановления КС РФ проводит разграничение между понятиями «уплата налога» и «зачисление налога»: отношения по уплате налогов регулируются налоговым законодательством, а отношения по зачислению средств, поступивших от уплаты налогов в бюджет, — законодательством бюджетным.

Отношения по уплате налогов, по мнению судей, завершаются в момент списания денежных средств со счета налогоплательщика. Но денежные средства по правилам банковских операций не могут находиться «в воздухе» — если они выбывают со счета налогоплательщика, то должны появиться на счете другого субъекта. Куда же поступают средства в данный момент? При добросовестном исполнении банком возложенных на него публичных обязанностей одновременно со списанием средств со счета налогоплательщика средства списываются с корреспондентского счета банка в Центральном банке РФ или его структурных подразделениях и поступают на счет Федерального казначейства РФ или его органов на местах. (При существующем уровне развития телекоммуникаций вышеуказанная последовательность банковских операций осуществляется в считанные минуты.)

Данный вывод подтверждается также положениями ст. 40 БК РФ, согласно которым средства от уплаты налогов и сборов поступают на счета Федерального казначейства для их дальнейшего распределения в соответствии с кодами бюджетной классификации и установленными нормативами отчислений между бюджетами бюджетной системы РФ. Статья 40 ч. 2 БК РФ прямо закрепляет, что денежные средства считаются поступившими в доход соответствующего бюджета в момент их зачисления на единый счет данного бюджета. При этом системное толкование ст. 6 и ст. 40 БК РФ позволяет сделать вполне однозначный вывод о том, что счета органов Федерального казначейства не входят в бюджетную систему РФ, которая включает в себя только счета бюджетов, следовательно, попадание денежных средств на счета Федерального казначейства не может считаться их попаданием в бюджетную систему РФ, а лишь дает начало процедуре зачисления средств в соответствующий бюджет.

Таким образом, вышеизложенная правовая позиция КС РФ с полной уверенностью позволяет утверждать, что бюджетные отношения начи-

² СЗ РФ. 1998. № 42. Ст. 5211.

наются в момент поступления денежных средств от уплаты налогов на счета органов Федерального казначейства, которые, руководствуясь БК РФ и Приказом Минфина № 92н от 5 сентября 2008 г., производят зачисление поступивших средств в бюджеты бюджетной системы.

Некоторая неясность возникает в тех случаях, когда банк недобросовестно исполняет возложенные на него государством обязанности и, списав деньги со счета клиента, не перечисляет данные средства со своего счета. Если данная ситуация является результатом недобросовестности и налогоплательщика, и банка, то в соответствии с разъяснением, данным КС РФ в Определении № 138-О от 25 июля 2001 г. «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»³, на такого налогоплательщика не распространяется правовая позиция, изложенная в Постановлении № 24-П от 12 октября 1998 г., что означает применение налоговыми органами к налогоплательщику различных мер принуждения судебного и внесудебного характера до момента поступления средств в соответствующий бюджет, т.е. фактически недобросовестный налогоплательщик будет считаться уплатившим налог в момент поступления средств на счет органа Федерального казначейства.

Более сложная ситуация возникает в случае добросовестности налогоплательщика и недобросовестности банка. В этом случае налогоплательщик считается уплатившим налог, а списанные с его счета средства взыскиваются с банка налоговыми органами. Каким законодательством регулируются данные отношения, зависит от того, в качестве кого налоговые органы участвуют в них, — администратора налоговых доходов бюджета или кредитора в налоговом обязательстве.

С одной стороны, банк нарушил нормы, изложенные в НК РФ, что, учитывая положения гл. 13 НК РФ, устанавливающие ответственность банков, свидетельствует о налоговом характере данных правоотношений. С другой стороны, согласно правовой позиции, изложенной Конституционным Судом в Постановлении № 24-П от 12 октября 1998 г. налоговое обязательство прекращается с момента уплаты налога.

На наш взгляд, не следует отождествлять обязанность по уплате налога и налоговое обязательство. Обязанность по уплате налога является хоть и центральной, но не единственной обязанностью, составляющей юридическое содержание налогового обязательства⁴.

В частности, после исполнения обязанности по уплате налога налогоплательщиком может быть обнаружена ошибка в оформлении пла-

³ СЗ РФ. 2001. № 32. Ст. 3410.

⁴ Налоговое обязательство по своему объему шире, чем обязанность по уплате налога (см.: Чибинев В. М. Проблемы соотношения понятий «обязанность» и «обязательство» в налоговом праве // Налоги. 2006. № 3. С. 40).

тежного поручения, не влекущая непоступление налога на счет Федерального казначейства. В этом случае, согласно ч. 7 ст. 45 НК РФ, по инициативе налогоплательщика может начаться процедура уточнения платежа, в рамках которой налогоплательщик документально ставится обосновать истинное назначение платежа. Решающим средством установления назначения платежа является проведение между налогоплательщиком и налоговыми органами сверки уплаченных налогов.

По результатам проведенных мероприятий налоговым органом принимается решение об уточнении платежа или об отказе в уточнении платежа. В первом случае налоговый орган также производит перерасчет начисленных пеней, исходя из даты фактической оплаты налога. При этом весь проверочный период денежные средства находятся на счете Федерального казначейства и не зачисляются в бюджетную систему РФ, а все процедуры и механизмы, предусмотренные ч. 7 ст. 45 НК РФ, осуществляются в рамках налогового, а не бюджетного обязательства, поскольку уточнение назначения, периода платежа, статуса налогоплательщика в рамках бюджетного обязательства невозможно, так как налогоплательщик не является его субъектом. Следовательно, уплата или взыскание налога прекращает обязанность по уплате налога, а не налоговое обязательство.

Неопределенность правового статуса банков в налоговых отношениях и правовая позиция КС РФ по вопросу границы между налоговыми и бюджетными отношениями привели не только к рассмотренным выше противоречиям, но и к попытке обосновать существование еще одного самостоятельного вида обязательств — обязательства по формированию доходов бюджета⁵.

Однако существование данной концепции приводит, на наш взгляд, к ряду неоднозначных выводов:

во-первых, обязательство по формированию доходов бюджета не имеет самостоятельного субъектного состава: кредитором также является государство (муниципальное образование) в лице налоговых органов — администраторов налоговых доходов бюджета. Кто является должником в данных отношениях до конца не ясно, круг потенциальных должников довольно широк. Это и банки, и налоговые агенты, и органы почтовой связи, и местные администрации. В этом случае данное обязательство может сложиться между двумя публичными лицами: государством и местной администрацией, в результате чего местный бюджет будет отвечать перед бюджетами другого уровня;

во-вторых, если обязательство по формированию доходов бюджета возникает после исполнения обязанности по уплате налога, то оно должно возникать после удержания налога налоговым агентом, так как налог с этого момента считается уплаченным. В этом случае обязан-

⁵ См.: Пауль А. Г. Обязательственные имущественные отношения, обеспечивающие формирование доходов бюджетов (бюджетно-правовой аспект) // Финансовое право. 2006. № 9. С. 16—21.

ности налогового агента должны носить бюджетно-правовой характер. Но действующее законодательство и сложившаяся судебная практика свидетельствует об обратном;

в-третьих, обязательство по формированию доходов бюджета никогда не возникает при получении неналоговых доходов, в частности, при исполнении гражданско-правового обязательства, поскольку оно считается исполненным в момент поступления денежных средств на счет бюджета. Обязательство не может возникать лишь из одного вида доходов бюджета и не возникать из других;

в-четвертых, обязательство по формированию доходов бюджетов возникает только после уплаты налога добросовестным налогоплательщиком, так как, исходя из правовой позиции Конституционного Суда РФ, недобросовестный налогоплательщик считается уплатившим налог после поступления денежных средств на счет бюджета. В этом случае обязательство по формированию доходов бюджета лишается своего содержания.

Только трактовка налогового обязательства как правоотношения, имеющего четкую целевую направленность⁶ — пополнение бюджета, позволяет нам говорить о недобросовестности налогоплательщика и злоупотреблении им своими правами в случае недостижения цели правового регулирования вследствие действий налогоплательщика и банка, формально не противоречащих закону, но имеющих своим намерением нарушение охраняемых законом прав государства и муниципальных образований.

Такое понимание налогового обязательства не позволяет вывести за его пределы обязанность банка перечислить списанные со счета налогоплательщика средства на счет Федерального казначейства.

⁶ См.: Карасёва М. В. Финансовое правоотношение. Воронеж, 1997. С. 281.

Воронежский государственный университет

334

Красюков А. В., кандидат юридических наук, преподаватель кафедры финансового права юридического факультета
E-mail: kav@law.vsu.ru
Тел.: 8(4732) 55-84-79

Voronezh State University

Krasyukov A. V., Candidate of Legal Science, Lecturer of the Financial Law Department of the Law Faculty

E-mail: kav@law.vsu.ru

Tel.: 8(4732) 55-84-79