

УДК 347.73

НОВАЦИЯ НАЛОГОВОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

А. В. Красюков

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 20 августа 2011 г.

Аннотация: статья посвящена анализу основных признаков налогового обязательства, оснований его возникновения и прекращения. Автор исследует предусмотренный законодательством механизм изменения условий налогового обязательства и порядка его исполнения. На основе выработанных теорией гражданского права основных подходов делается вывод о существовании в налоговом законодательстве механизма новации налогового обязательства.

Ключевые слова: обязательство, исполнение, имущество, новация, изменение, принцип, срок.

Abstract: article is devoted to the analysis of the basic signs of the tax obligation, the bases of its occurrence and the termination. The author investigates provided by the legislation mechanisms of change of terms of the tax obligation and an order of its execution. On the basis of developed by the theory of civil law the basic approaches the conclusion about existence in tax law of the mechanism of an innovation of the tax obligation becomes.

Key words: obligation, execution, property, innovation, change, principle, term, termination.

Мнение о существовании налогового обязательства высказывалось еще дореволюционными учеными: «...подать собственно не была обязательством (obligatio), а государственною обязанностью. Однако каждую следующую к платежу податную сумму можно понимать как obligation по отношению к казне»¹. Однако изменение экономического и политического строя во времена СССР надолго исключило возможность дальнейшего развития данной концепции.

Справедливости ради следует отметить, что и во времена Советского Союза ученые выделяли предпосылки для формирования налогового обязательства, но соответствующих выводов не делали. «Природа финансовых правоотношений определяется тем, что они являются властно-имущественными отношениями, в которых отношения власти неотделимы от имущественных отношений. Поэтому налоговые правоотношения не строятся как исключительно властные правоотношения, ни тем более как исключительно имущественные правоотношения»².

¹ Савиньи Ф. К. Обязательственное право. М., 1876. С. 9.

² Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права. М., 1960. С. 137.

© Красюков А. В., 2011

Впервые в новейшей истории нашей страны данный вопрос был затронут С. В. Запольским³, но аргументированное обоснование возможности использования категории «налоговое обязательство» было приведено в работах М. В. Карасёвой и Д. В. Винницкого⁴. В дальнейшем это направление было достаточно активно воспринято российской наукой финансового права. Одни считали использование данной категории в налогообложении излишним⁵, другие поддерживали такой подход⁶.

Результатом этой полемики стало признание межотраслевого характера обязательственного правоотношения⁷. Это обусловлено, в частности, и тем, что отношения по уплате налогов полностью соответствуют основным признакам обязательства, сформулированным цивилистами.

1. Первым признаком обязательства традиционно называется его имущественный характер: «...обязательственные правоотношения по своему экономическому содержанию выступают как способ перемещения уже присвоенного имущества»⁸.

«Целью обязательства в огромном большинстве случаев является получение известной имущественной ценности от должника, и под влиянием этой преобладающей цели вырабатываются формы для такого имущественного взыскания»⁹.

Однако имущественный характер свойствен и для налоговых отношений¹⁰. К тому же, по мнению О. С. Иоффе, из анализа имущественных

³ Запольский С. В. Самофинансирование предприятий : (правовые вопросы). М., 1988. С. 61.

⁴ См.: Карасёва М. В. Финансовое правоотношение. Воронеж, 1997. С. 276–288 ; Винницкий Д. В. Российское налоговое право : проблемы теории и практики. СПб., 2003. 397 с.

⁵ Использованием термина «налоговая обязанность» «законодатель подчеркнул публично-правовой характер налогового отношения. Использование термина «налоговое обязательство» привело бы к ненужным реминисценциям из области гражданского права (см.: Налоговое право России. Общая часть / отв. ред. Н. А. Шевелева. М., 2001. С. 172).

⁶ См., например: Налоговое право : учеб. пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2000. С. 139.

⁷ «Обязательство – это общеюридическая категория, которая при своем конкретном использовании приобретает характер отраслевого инструментария» (Худяков А. И., Бродский Г. М. Теория налогообложения. Алматы, 2002. С. 282.

⁸ Иоффе О. С. Обязательственное право. М., 1975. С. 5.

⁹ Покровский И. А. Основные проблемы гражданского права. М., 1998. С. 240.

¹⁰ «...Государственное право, в частности, та ветвь его, которая называется финансовым правом, с нормировкою миллиардных государственных бюджетов, множества имущественных повинностей граждан, податей, пошлин и т.д., с ежегодным законодательным распределением добываемых государством имущественных средств между разными органами управления на удовлетворения множества потребностей и т.д., и т.д., несомненно, содержит множеств норм, касающихся имущественных отношений» (Петражицкий Л. И. Теория права и государства в связи с теорией нравственности. СПб., 1910. Том II. С. 676).

отношений не ясно, почему одни из них регулируются гражданским правом, а другие – публичными отраслями права¹¹.

По мнению ученых, содержание общественного отношения определяет его форму, требует для своего развития конкретной формы¹². Соответственно, если в гражданском праве имущественные отношения регулируются с помощью механизма обязательства, то почему бы данную форму не использовать в других отраслях, регулирующих сходные отношения.

2. Однако обязательственные правоотношения не просто опосредуют перемещение имущества от одного субъекта к другому, а зачастую перемещают имущество из сферы производства в сферу обращения, из сферы обращения – в сферу потребления¹³, т.е. имеют распределительный характер.

Распределительный характер имущественных отношений не является исключительным признаком обязательств, а характерен и для налоговых правоотношений¹⁴.

3. Следующий признак, традиционно выделяемый в юридической литературе, – это относительный характер обязательственных правоотношений.

Как указывает И. Б. Новицкий, римские юристы (в частности, Павел) считали, что обязательственное право состоит в праве лица требовать от одного или нескольких, но точно определенных лиц совершения известного действия. Поэтому нарушителями обязательственного права могут быть одно или несколько определенных лиц, и только против них субъект права может предъявить иск. В этом смысле защита обязательственного права имеет относительный характер¹⁵.

«...Поскольку обязательства опосредуют процесс перемещения имущества, которое может быть передано строго определенным, а не вообще всем третьим лицам, они всегда устанавливаются с каким-либо конкретным субъектом и, следовательно, носят относительный характер»¹⁶. Для относительного правоотношения характерна непосредственная, прямая связь права с точно отвечающей ему обязанностью¹⁷. При этом относительный характер обязательственных правоотношений ни в коей мере не способствует выявлению отличий с отношениями по уплате налогов и сборов, которые также всегда являются относительными.

4. Обязательственное правоотношение реализуется, как правило, посредством активного поведения обязанных лиц. На должнике в данном типе правоотношения, как правило, лежит обязанность совершить какое-либо действие в пользу кредитора. Отношения по уплате налогов также реализуются посредством активного поведения обязанных субъектов.

¹¹ См.: *Иоффе О. С.* Избранные труды по гражданскому праву. М., 2000. С. 544.

¹² См.: *Халфина Р. О.* Общее учение о правоотношении. М., 1974. С. 37, 93.

¹³ См.: *Иоффе О. С.* Обязательственное право. С. 4.

¹⁴ См. также: *Карасёва М. В.* Финансовое правоотношение. М., 2001. С. 273–274.

¹⁵ См.: *Новицкий И. Б.* Римское право. М., 1996. С. 74.

¹⁶ *Иоффе О. С.* Обязательственное право. С. 5.

¹⁷ См.: *Халфина Р. О.* Общее учение о правоотношении. М., 1974. С. 245.

Следует отметить, что в некоторых случаях гражданское обязательство может быть построено на запрещающей норме права, в результате чего центр активного поведения смещается в сторону кредитора. В данной ситуации обязательство реализуется за счет действий управомоченной стороны правоотношения, которая имеет право требовать от должника не чинить ему препятствий в его реализации.

Подобная ситуация также не характерна для налогового обязательства, которое только в исключительных случаях (например, при взыскании недоимки с организаций) реализуется за счет активного поведения кредитора.

5. Центр юридического содержания обязательственного правоотношения составляет в большинстве случаев право требования активного поведения со стороны обязанных лиц. О.С. Иоффе подчеркивал, что субъективное право кредитора «всегда является правом не на свои собственные, а на чужие действия..., сводится не к дозволенности собственных действий управомоченного, а к обеспечению возможности совершения этих действий»¹⁸.

Право кредитора на собственные активные действия тем самым отходит на второй план и реализуется, как правило, при неисполнении должником своей обязанности. В этом случае кредитор либо прибегает к принудительному воздействию органов государства, либо самостоятельно, но за счет должника совершает требуемые активные действия. Для побуждения должника к надлежащему исполнению своей обязанности в структуру обязательства встроен специальный элемент – санкция, которая всегда имеет имущественный характер.

Основным содержанием налоговых отношений также являются право требования управомоченного лица и корреспондирующая ему обязанность совершить активные действия¹⁹. Так же, как и в гражданском, в налоговом обязательстве предусмотрена имущественная санкция за его нарушение – пеня.

Особенностью обязательственного правоотношения считается то, что кредитор вправе требовать от должника совершения действий по предоставлению ему определенных материальных благ, а не какой-либо иной активности²⁰. Однако содержанием налогового правоотношения также является требование передать определенную сумму денежных средств в качестве налога или сбора.

6. В любой отрасли права лишь то правоотношение может считаться обязательством, которое не только связывает своих участников, наделяя их взаимокорреспондирующими правами и обязанностями, но и определяет порядок и сроки удовлетворения взаимных или односторонних имущественных притязаний. Поэтому важной особенностью любого обя-

¹⁸ Иоффе О. С. Избранные труды по гражданскому праву. С. 558–559.

¹⁹ См. подробнее: Карасёва М. В. Финансовое правоотношение. М., 2001. С. 274–276.

²⁰ См.: Гражданское право : учебник / под ред. Ю. К. Толстого, А. П. Сергеева. М., 1996. Ч. 1. С. 418.

зательства является его целенаправленность, поскольку действия должника в обязательстве, как правило, осуществляются в пользу кредитора²¹, а требования кредитора всегда обращены к должнику.

Целенаправленность налогового обязательства не вызывает сомнений, поскольку действия налогоплательщика и других обязанных субъектов четко ориентированы в отношении государства (муниципального образования), являющегося кредитором.

Помимо межотраслевых признаков налоговое обязательство обладает рядом специфических признаков, отличающих его от других обязательств, отражающих сущность налоговых отношений.

Во-первых, односторонний характер, выражающий юридическое неравенство сторон обязательства и заключающийся в отсутствии у кредитора каких-либо обязанностей перед должником²².

Во-вторых, особый характер прав кредитора, которые имеют характер властного веления для должника и обязательны для реализации кредитором²³.

В-третьих, публично-правовой характер налогового обязательства, опосредующего публичный, а не частный интерес²⁴.

Таким образом, налоговое обязательство – это урегулированное нормами налогового права общественное отношение распределительного характера, в силу которого государство (муниципальное образование) имеет имущественное притязание к другой стороне, обязанной его удовлетворить, как правило, путем собственных активных действий в порядке и сроки, установленные законом. Инвестиционный налоговый кредит представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии установленных законом оснований предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

В отечественной и зарубежной юридической литературе традиционно в качестве одного из оснований возникновения обязательств называют нормативный акт²⁵.

Однако если в отношении гражданского обязательства закон как основание его возникновения называют в виде исключения²⁶, то налоговые отношения априори возникают в силу требований законодательства.

²¹ См.: Советское гражданское право. М., 1985. С. 414.

²² См.: Карасёва М. В. Финансовое правоотношение. Воронеж, 1997. С. 283.

²³ См.: Там же. С. 283–284.

²⁴ См.: Порохов Е. В. Теория налоговых обязательств. Алматы, 2001. С. 84.

²⁵ См.: Иоффе О. С. Обязательственное право. С. 17 ; Гражданское и торговое право капиталистических государств / отв. ред. Е. А. Васильев. М., 1993. С. 252.

²⁶ По мнению Р. Саватье, в силу закона возникают только семейные обязательства и обязательства, отражающие воздействие на имущественную сферу отношений публичного права (см.: Саватье Р. Теория обязательств : юридический и экономический очерк. М., 1972. С. 305).

Так, в соответствии со ст. 44 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных законодательством о налогах и сборах. 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.

Но можно ли говорить о достаточности правовых норм, закрепленных в законе, для возникновения правоотношения? По мнению Ю. К. Толстого, ни одно правоотношение не может возникнуть непосредственно из закона. Требуется определенный юридический факт или фактический состав²⁷. С этим мнением следует согласиться.

Таким правопорождающим юридическим фактом (в некоторых случаях – составом), с наличием которого у налогоплательщика традиционно связывают возникновение налогового обязательства, является объект налогообложения²⁸. Например, лишь при наличии у лица в собственности (на ином вещном праве) земельного участка приводит к возникновению обязательства по уплате земельного налога, только факт получения прибыли организацией влечет за собой обязательство по уплате налога на прибыль и т.п.

Отличие от оснований возникновения налогового обязательства, сформулированных законодателем довольно расплывчато, основания его прекращения в ст. 44 НК РФ изложены более четко. К их числу относятся:

1) уплата налога и (или) сбора налогоплательщиком или плательщиком сбора;

2) со смертью физического лица – налогоплательщика или с признанием его умершим в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации. Задолженность по налогу на имущество физических лиц, транспортному и земельному налогам умершего лица либо лица, признанного умершим, погашается наследниками в пределах стоимости наследственного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации для оплаты наследниками долгов наследодателя;

3) с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения всех расчетов с бюджетной системой Российской Федерации в соответствии со ст. 49 НК РФ;

4) с возникновением иных обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение обязанности по уплате соответствующего налога или сбора.

Исходя из принципа добросовестности налогоплательщика, приоритетным способом прекращения налогового обязательства является уплата налога или сбора в полном размере в предусмотренный законом срок.

²⁷ См.: Толстой Ю. К. К теории правоотношения. Л., 1959. С. 13.

²⁸ См. подробнее: Кучеров И. И. Объект налога как правовое основание налогообложения // Финансовое право. 2009. № 1. С. 14–21.

Однако в силу определенных аномальных обстоятельств налоговое обязательство подчас не может быть исполнено и в силу прямого указания закона подлежит прекращению. К таким обстоятельствам относится, прежде всего, выбытие, как правило, без универсального правопреемства, одной из сторон обязательства.

Государство, выступающее в роли налогового кредитора, является наиболее стабильным субъектом налогового обязательства, поскольку прекращение его существования в современных условиях случается весьма редко даже в мировых масштабах. Хотя в новейшей истории России имели место случаи ликвидации ряда субъектов РФ. Однако вместо ликвидированных публично-территориальных образований всегда возникал новый субъект РФ, являвшийся их универсальным правопреемником, вследствие чего налоговое обязательство могло исполняться надлежащим образом.

Таким образом, налоговое обязательство подлежит прекращению в случае выбытия из него налогоплательщика.

Применительно к налогоплательщикам – физическим лицам налоговое обязательство может быть прекращено в случае их смерти. Поскольку смерть гражданина в силу действующего законодательства является актом гражданского состояния, то в соответствии с подп. 7 п. 1 ст. 47 Гражданского кодекса РФ (далее – ГК РФ) она становится правопрекращающим юридическим фактом только после государственной регистрации.

Помимо этого, согласно п. 1 ст. 45 ГК РФ, гражданин может быть объявлен судом умершим, если в месте его жительства нет сведений о месте его пребывания в течение пяти лет, а если он пропал без вести при обстоятельствах, угрожавших смертью или дающих основание предполагать его гибель от определенного несчастного случая, – в течение шести месяцев.

Согласно п. 3 ст. 45 ГК РФ, днем смерти гражданина, объявленного умершим, считается день вступления в законную силу решения суда об объявлении его умершим. В случае объявления умершим гражданина, пропавшего без вести при обстоятельствах, угрожавших смертью или дающих основание предполагать его гибель от определенного несчастного случая, суд может признать днем смерти этого гражданина день его предполагаемой гибели.

Пунктом 1 ст. 46 ГК РФ установлено, что в случае явки или обнаружения места пребывания гражданина, объявленного умершим, суд отменяет решение об объявлении его умершим. Следствием отмены данного решения является восстановление гражданина в правах и обязанностях, в том числе и в налоговых. Таким образом, в данном случае мы можем говорить об обратимости прекращения налогового обязательства.

Следует отметить, что факт смерти налогоплательщика – физического лица является достаточным основанием для прекращения только обязательств по уплате личных налогов. Для поимущественных налогов необходим дополнительный юридический факт – либо отсутствие наследственного имущества, либо нехватка стоимости наследственного имущества для исполнения налогового обязательства наследниками. К

числу поимущественных налогов законодатель отнес налог на имущество физических лиц, земельный и транспортный налоги.

Согласно ст. 1112 ГК РФ, в состав наследства входят принадлежавшие наследодателю на день открытия наследства вещи, иное имущество, в том числе имущественные права и обязанности.

В соответствии с п. 1 ст. 1175 ГК РФ наследники, принявшие наследство, отвечают по долгам наследодателя солидарно. Каждый из наследников отвечает по долгам наследодателя в пределах стоимости перешедшего к нему наследственного имущества.

При этом следует учитывать, что, как правило, наследники обязаны исполнить только то налоговое обязательство, обязанность исполнения которого наступила к моменту открытия наследства. Например, если налогоплательщиком – физическим лицом до его смерти не было получено налоговое уведомление на уплату транспортного налога, то при отсутствии его обязанности по уплате этого налога не возникает и соответствующей задолженности у наследника умершего физического лица²⁹.

Что же касается выбытия налогоплательщика – организации, то для прекращения налогового обязательства недостаточно ликвидации юридического лица, хотя в соответствии с п. 1 ст. 61 ГК РФ ликвидация означает прекращение деятельности организации без перехода ее прав и обязанностей к третьим лицам. В соответствии с действующим законодательством требуется дополнительный юридический факт: либо уплата ликвидационной комиссией (ликвидатором) всей задолженности по налогам (сборам), пеням и штрафам, либо признание в соответствии со ст. 59 НК РФ данной задолженности безнадежной к взысканию и ее списание.

При этом уплата задолженности ликвидационной комиссией или ликвидатором не будет считаться добровольным исполнением налогового обязательства, поскольку расчеты осуществляются не налогоплательщиком, а иным самостоятельным субъектом налогового обязательства, имеющим особые права и обязанности (правовой статус), – ликвидационной комиссией (ликвидатором).

Также следует подчеркнуть, что ст. 44 НК РФ не содержит исчерывающего перечня оснований прекращения налогового обязательства, а отсылает правоприменителя к иным положениям законодательства о налогах и сборах, проанализировав которые можно выделить следующие дополнительные основания:

1. Принудительное взыскание налогового долга. В данном случае налоговое обязательство реализуется за счет активных действий налогового или таможенного органов, и для его прекращения недостаточно поступления в собственность государства (муниципального образования) суммы налога (сбора), а необходимо взыскание сумм пеней, а в некоторых случаях и штрафа.

²⁹ Письмо Минфина России от 25 марта 2009 г. № 03-05-06-04/33. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Списание безнадежных долгов по налогам и сборам (ст. 59 НК РФ). В основном, данный механизм применяется для прекращения налоговых обязательств с выбывшими налогоплательщиками. Однако в некоторых случаях (особенно по региональным и местным налогам) путем списания безнадежных долгов возможно прекращение налоговых обязательств, субъекты которых реально существуют, но реализовать которое невозможно в силу юридических, социальных или экономических причин.

3. Применение налогоплательщиком (налоговым агентом или налоговым органом – в зависимости от способа исчисления налога) налоговой льготы или налогового вычета, равных сумме налога или ее превышающих.

4. Уплата налога (сбора) ликвидационной комиссией (ликвидатором) и (или) учредителями организации при проведении процедуры ликвидации налогоплательщика – организации.

5. Новация налогового обязательства в форме инвестиционного налогового кредита.

В силу ст. 414 ГК РФ новация предполагает изменение либо предмета, либо способа исполнения обязательства.

Перенос срока уплаты налога на более поздний срок и даже уплата налога поэтапно, частями не может свидетельствовать об изменении способа исполнения налогового обязательства, поскольку требования к надлежащему исполнению, предусмотренные ст. 45 НК РФ, применяются и к налогу, срок уплаты которого был изменен. В силу этого мы не можем говорить о новации налогового обязательства в случае предоставления отсрочки (рассрочки), так как ни предмет, ни способ исполнения налогового обязательства не меняются.

Напротив, предоставление инвестиционного налогового кредита свидетельствует об изменении предмета налогового обязательства. Предметом нового обязательства становится государственно-частное партнерство по инвестированию в особо значимые виды экономической деятельности:

1) проведение налогоплательщиком – организацией научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами и (или) повышение энергетической эффективности производства товаров, выполнения работ, оказания услуг;

2) осуществление организацией внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов;

3) выполнение организацией особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление ею особо важных услуг населению;

4) выполнение организацией государственного оборонного заказа;

5) осуществление организацией инвестиций в создание объектов, имеющих наивысший класс энергетической эффективности, в том числе мно-

жоквартирных домов, и (или) относящихся к возобновляемым источникам энергии и (или) к объектам по производству тепловой энергии, электрической энергии, имеющим коэффициент полезного действия более чем 57 процентов, и (или) иным объектам, технологиям, имеющим высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем, утвержденным Правительством РФ.

Законами субъектов РФ и нормативными актами представительных органов местного самоуправления могут быть установлены дополнительные основания предоставления инвестиционного налогового кредита по региональным и местным налогам соответственно.

Каждая из сторон инвестиционно-налогового обязательства наделена взаимно корреспондирующими правами и обязанностями, отсутствовавшими у участников первоначального обязательства. Государство (муниципальное образование) в лице уполномоченных органов обязуется предоставить налогоплательщику в кредит под льготные проценты инвестиции путем уменьшения размера налогового платежа, а налогоплательщик обязуется осуществлять одобряемую государством деятельность в течение срока действия договора частично за счет государственных инвестиций.

Уменьшение налогового платежа следует рассматривать именно как предоставление денежных средств государством, поскольку, согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ³⁰, налог представляет собой часть имущества налогоплательщика, которым тот не вправе распоряжаться по своему усмотрению. Предоставляя налогоплательщику право распоряжаться частью этого имущества, государство тем самым фактически предоставляет ему данные средства.

Таким образом, инвестиционный налоговый кредит представляет собой инвестиционно-кредитное налоговое обязательство, возникшее в результате новации налогового обязательства.

³⁰ См.: По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции»: постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1997. № 1. Ст. 197.

Воронежский государственный университет

Красюков А. В., кандидат юридических наук, преподаватель кафедры финансового права

E-mail: kav@law.vsu.ru

Тел.: 8 (473) 255-84-79;

8-910-346-55-99

Voronezh State University

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

E-mail: kav@law.vsu.ru

Tel.: 8 (473) 255-84-79;

8-910-346-55-99