

УДК 336.2

ПРОИЗВОДНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

А. В. Красюков

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 1 марта 2012 г.

Аннотация: *статья посвящена анализу охранительных налоговых обязательств в российском налоговом праве. Автор выделяет существенные признаки охранительных налоговых обязательств и осуществляет подробную их классификацию.*

Ключевые слова: *обязательство, исполнение, имущество, новация, изменение, срок, производное налоговое обязательство.*

Abstract: *the article analyzes the protective tax obligations in Russian tax law. The author identifies the essential features of protective tax obligations and provides details of their classification.*

Key words: *the obligation, execution, property, an innovation, change, term, derivative tax obligation.*

Налоговые обязательства в силу их разнообразия могут быть классифицированы по различным основаниям. Одной из самых распространенных в юридической литературе классификаций является деление налоговых обязательств на основное и производные¹, что, на наш взгляд, является вполне оправданным. Основное налоговое обязательство является первичным средством реализации государственного права присвоения и возникает раньше остальных налоговых обязательств. Производные налоговые обязательства возникают, как правило, в связи с ненадлежащим исполнением или неисполнением основного налогового обязательства. При этом они имеют факультативный характер, поскольку их возникновение не обязательно для реализации права присвоения государства.

Однако, несмотря на то, что данная классификация признается большинством ученых, доктрина финансового права далека от единства в части выделения видов производных обязательств. В связи с этим можно предложить следующую классификацию производных налоговых обязательств:

1. Охранительные налоговые обязательства:
 - а) долговое налоговое обязательство;
 - б) восстановительное охранительное обязательство (пеня);
 - в) штрафное охранительное обязательство;

¹ См.: *Винницкий Д. В.* Российское налоговое право : проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 305 ; *Полищук И. С.* Налоговое обязательство в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Омск, 2008. С. 11–12.

г) обязательства из неосновательного обогащения:

– посредников;

– фиска.

2. Обязательства с измененным сроком исполнения:

а) внедоговорное санирующее обязательство;

б) договорное инвестиционно-кредитное обязательство.

3. Обеспечительное обязательство – банковская гарантия.

Рассмотрим подробнее каждый пункт приведенной классификации.

1. Особенностью охранительного правоотношения является то, что оно возникает, как правило, на основе регулятивного правоотношения. Однако, несмотря на то, что возникновение охранительного правоотношения возможно только при наличии регулятивного, дальнейшая его реализация абсолютно не зависит от регулятивного правоотношения (или нарушенного охранительного). Таким образом, охранительное правоотношение не является стадией, разновидностью или частью регулятивного правоотношения².

Большинство ученых единодушны во мнении, что охранительное имущественное отношение, возникающее в результате нарушения имущественных прав, существует именно в форме обязательства³. Не являются исключением и охранительные правоотношения, возникающие при неисполнении налогового обязательства.

Признаки охранительного налогового обязательства следующие:

– является следствием неправомерного деяния и реализации охранительных норм налогового законодательства;

– имеет ретроспективный характер, т.е. возникает всегда после нарушения налогового обязательства;

– направлено на максимально возможное восстановление положения, существовавшего до совершения нарушения (восстановительное охранное обязательство) либо на применение к нарушителю санкций имущественного характера (штрафное охранительное обязательство);

– потерпевший имеет право не только требовать от обязанного лица совершения действий по восстановлению нарушенного права, но и самостоятельно (если потерпевший – это фиск), своими действиями за счет имущества налогоплательщика восстановить нарушенное право;

– принудительный характер: если основное налоговое обязательство исполняется под угрозой применения мер принуждения, то непосредственно само применение данных мер возможно только в охранительном налоговом обязательстве;

– может быть реализовано как за счет активного поведения потерпевшего лица, реализующего свое субъективное право на защиту, так и за счет активного поведения обязанного лица, исполняющего охранительную обязанность;

² См.: *Кархалев Д. Н.* Охранительное гражданское правоотношение. М., 2009. С. 24–25.

³ См.: *Шершеневич Г. Ф.* Курс гражданского права. Тула, 2001. С. 508 ; *Победоносцев К. П.* Курс гражданского права / под ред. В. А. Томсинова. М., 2003. Т. 3. С. 545 ; *Покровский И. А.* Основные проблемы гражданского права. М., 2003. С. 274.

– ограниченность неблагоприятного воздействия охранительного налогового обязательства на обязанное лицо специальным сроком, по истечении которого применение мер принуждения запрещено.

В целях обеспечения выполнения публичной обязанности по уплате законно установленных налогов и сборов и возмещения ущерба, понесенного казной в результате ее неисполнения, законодатель вправе устанавливать меры принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства.

Такие меры могут быть как праввосстановительными, обеспечивающими исполнение налогоплательщиком его конституционной обязанности по уплате налогов, т.е. погашение недоимки и возмещение ущерба от несвоевременной и неполной уплаты налога, так и штрафными, возлагающими на нарушителей дополнительные выплаты в качестве меры ответственности (наказания)⁴.

Основанием для применения мер государственного принуждения всегда является отказ лица от добровольного исполнения предписания, содержащегося в норме права. При этом принуждение реализуется только в правоохранительных правоотношениях⁵.

Соответственно принуждение в налоговых отношениях подлежит применению в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязанности по уплате (перечислению) налога или сбора. Не имеет правового значения, был ли это умышленный отказ или неосторожность со стороны налогоплательщика. Для применения штрафных санкций важно установить способ неисполнения налоговой обязанности, а также наличие иных элементов состава налогового правонарушения.

Поскольку изначально налоговое обязательство представляет собой регулятивное правоотношение, а принуждение реализуется лишь в рамках охранительного, то можно утверждать, что принудительное исполнение обязанности по уплате налога или сбора происходит в форме самостоятельного правоотношения, возникающего в результате трансформации налогового обязательства.

Охранительное правоотношение возникает из неправомерного действия или бездействия. Содержание данного правоотношения составляют новое охранительное право и новая охранительная обязанность⁶.

Для трансформации налогового обязательства необходимо наступление двух юридических фактов: истечение срока уплаты налога (сбора) и неисполнение либо ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога (сбора).

⁴ По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции»: постановление Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 г. № 11-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1999. № 30. Ст. 3988.

⁵ См.: *Сергина В. В.* Принуждение по советскому праву. Воронеж, 1991. С. 46–47.

⁶ См.: *Кархалев Д. Н.* Охранительное гражданское правоотношение. С. 20.

На данном этапе изменение юридического содержания носит незначительный характер, поскольку центр активного поведения все еще остается на стороне должника, который обязан своими действиями погасить недоимку. Однако некоторые элементы активности в реализации правоотношения появляются и на стороне кредитора. Так, право кредитора на получение недоимки и пеней (штрафа) реализуется путем направления налогоплательщику требования об уплате налога (сбора, пени, штрафа).

Неисполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) требования об уплате налога (пени, штрафа) в установленный срок приводит к дальнейшей трансформации юридического содержания долгового налогового обязательства, в результате которого центр активного поведения смещается со стороны должника на сторону кредитора. Государство (муниципальное образование) в лице налоговых органов приобретает право и одновременно обязанность по взысканию в судебном или бесспорном порядке недоимки, а налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) – обязанность не препятствовать активному поведению другой стороны обязательства.

В налоговом обязательстве должник не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства⁷.

Соответственно задолженность по налогам и иным обязательным платежам – это особая часть имущества организации-недоимщика, являющаяся предметом обязательственных правоотношений между организацией и государством. Задолженность по уплате налогов и иных обязательных платежей – долг организации, чужое имущество, чужие денежные средства, находящиеся во владении организации-недоимщика⁸.

Суверенное право присвоения, не реализованное путем возложения обязанности на налогоплательщика уплатить недоимку, может быть осуществлено государством самостоятельно за счет активного поведения в рамках предусмотренных законом процедур уполномоченных органов и возложения на должника обязанности не препятствовать их деятельности. При этом помимо суммы основного долга за счет имущества должника взимаются пени.

По мнению Конституционного Суда РФ, обязанность по уплате пеней производна от основного налогового обязательства и является не самостоятельной, а обеспечивающей (акцессорной) обязанностью, способом обеспечения исполнения обязанности по уплате налога.

⁷ 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.

⁸ См.: *Титов А. С.* Недоимка : правовое регулирование взыскания. М., 2003. С. 43–44.

Следовательно, данный обязательный платеж не обладает всеми существенными признаками и элементами, присущими именно налоговому обязательству в его конституционно-правовом смысле, выявленном Конституционным Судом Российской Федерации в постановлении от 11 ноября 1997 г. по делу о проверке конституционности ст. 11.1 Закона Российской Федерации «О Государственной границе Российской Федерации»⁹.

Однако, как было указано выше, охранительное правоотношение всегда имеет самостоятельный, а не акцессорный характер. Поэтому возникает вопрос: как происходит взыскание пени, в рамках долгового налогового обязательства или в рамках самостоятельного правоотношения. Статья 75 НК РФ предусматривает ряд случаев, когда долговое налоговое обязательство возникает, а обязательство по уплате пени – нет. Например, когда нарушение налогового законодательства явилось следствием выполнения налогоплательщиком разъяснений, данных компетентным органом.

Кроме того, исходя из сложившейся ранее арбитражной практики¹⁰, можно утверждать, что у налоговых агентов обязательство по уплате пеней могло возникнуть самостоятельно без каких-либо иных охранительных обязательств. Это возможно в случае неправомерного неисполнения обязанности по удержанию налога у налогоплательщика. Саму недоимку должен был заплатить налогоплательщик, а меры восстановительной ответственности в виде пени применялись к налоговому агенту.

Тем самым можно с уверенностью утверждать, что взыскание пени производится в рамках самостоятельного охранительного налогового обязательства, имеющего восстановительный характер, а не в рамках долгового налогового обязательства.

Иного рода меры, предусмотренные налоговым законодательством, а именно взыскание всей суммы сокрытого или заниженного дохода (прибыли), а также различного рода штрафов, по существу, выходят за рамки налогового обязательства как такового. Они носят не восстановительный, а карательный характер и являются наказанием за налоговое правонарушение, т.е. за предусмотренное законом противоправное виновное деяние, совершенное умышленно либо по неосторожности¹¹.

⁹ Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Ростелеком» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пунктов 5 и 7 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации : определение Конституционного Суда РФ от 8 февраля 2007 г. № 381-О-П // Вестник Конституционного Суда РФ. 2007. № 5.

¹⁰ Постановление Президиума ВАС РФ от 26 сентября 2006 г. № 4047/06 по делу № А55-5211/05-43 // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.

¹¹ 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.

В соответствии с правовыми позициями, выраженными Конституционным Судом Российской Федерации в постановлениях от 17 декабря 1996 г. № 20-П, от 11 марта 1998 г. № 8-П, от 15 июля 1999 г. № 11-П, от 27 апреля 2001 г. № 7-П, а также в определениях от 14 декабря 2000 г. № 244-О и от 5 июля 2001 г. № 130-О, суммы штрафных санкций, взыскиваемые с лиц за нарушение ими требований налогового законодательства и определяемые Налоговым кодексом Российской Федерации, выходят за рамки налогового долга как такового; этим они отличаются от недоимок и налоговой пени и, по сути, представляют собой разновидность публично-правовой ответственности имущественного характера¹².

Действительно, отношения по взысканию штрафов выходят за пределы и основного, и долгового налогового обязательств. Однако, несмотря на их карательный характер, они обладают всеми признаками обязательства.

Отношения по принудительному взысканию штрафов за налоговые правонарушения представляют собой самостоятельное штрафное охранительное налоговое обязательство. Помимо специфического основания возникновения (совершение налогового правонарушения) данное правоотношение соответствует всем признакам охранительного налогового обязательства.

Разная правовая природа восстановительных и штрафных мер, по мнению многих ученых, предполагает разную форму их реализации. Долгое время логика правового регулирования соблюдалась в налоговом праве, и восстановительные меры (меры защиты) в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей применялись в бесспорном порядке, а штрафные меры – в судебном. Однако под давлением необходимости разгрузить арбитражные суды сначала ввели бесспорный порядок взыскания штрафов до 50 тыс. руб. с организаций и до 5 тыс. руб. с индивидуальных предпринимателей. А затем полностью унифицировали порядок взыскания недоимки, пени и штрафов.

Таким образом, в настоящее время порядки реализации долгового налогового обязательства, восстановительного налогового обязательства и штрафного налогового обязательства абсолютно идентичны.

342 Другую разновидность охранительного налогового обязательства составляют налоговые обязательства из неосновательного обогащения.

В соответствии со ст. 1102 ГК РФ лицо, которое без установленных законом, иными правовыми актами или сделкой оснований приобрело или сберегло имущество (приобретатель) за счет другого лица (потерпевшего), обязано возвратить последнему неосновательно приобретенное или сбереженное имущество (неосновательное обогащение).

¹² По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г. А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа : постановление Конституционного Суда РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2005. № 30 (ч. 2). Ст. 3200.

По аналогии с данной нормой неосновательное налоговое обогащение может быть определено как денежные средства, полученные участником налогового обязательства без установленных законом оснований. Неосновательное налоговое обогащение может возникнуть у:

- налогового агента в случае не перечисления в бюджетную систему в предусмотренный законом срок налога, удержанного у налогоплательщика;
- банка в случае не перечисления в бюджетную систему сумм налога, списанных со счета налогоплательщика или внесенных им наличными в кассу банка;
- организации федеральной почтовой связи в случае не перечисления в бюджетную систему сумм налога, внесенных налогоплательщиком наличными в кассу этой организации;
- местной администрации в случае не перечисления в бюджетную систему сумм налога, внесенных налогоплательщиком наличными в кассу администрации.

Поскольку все указанные выше субъекты выполняют в налоговом обязательстве функцию посредника, содействующего исполнению обязанности налогоплательщика, то данную разновидность обязательства можно назвать налоговым обязательством из неосновательного обогащения посредника.

В силу общего правила сумма неосновательного обогащения подлежит возвращению тому лицу, за счет которого оно было получено или сбережено. Денежные средства указанными выше лицами в налоговом обязательстве всегда получают от налогоплательщика. Однако налогоплательщик в момент изъятия у него денежных средств или в момент внесения их в кассу считается исполнившим свою обязанность по уплате налога. Следовательно, потерпевшим в данной ситуации следует признавать публично-территориальное образование, не получившее налог.

Порядок реализации данного обязательства в отношении налоговых агентов и банков в силу прямого указания ст. 46, 47 и 60 НК РФ полностью аналогичен порядку реализации долгового налогового обязательства. Можно предположить, что в отношении местных администраций будет применяться норма ч. 2 ст. 45 НК РФ, предусматривающая судебный порядок взыскания налогового долга с бюджетных организаций. При этом в отношении организаций федеральной почтовой связи порядок взыскания неосновательного обогащения не установлен вовсе. Несмотря на незначительный объем налоговых платежей, проходящих через почтовые отделения, представляется необходимым урегулировать данный порядок по аналогии с долговым налоговым обязательством.

Помимо неосновательного налогового обогащения посредника ненадлежащее исполнение налогового обязательства может привести к образованию неосновательного налогового обогащения публично-территориального образования, которое бывает двух разновидностей:

- неосновательное налоговое обогащения вследствие ненадлежащего исполнения основного налогового обязательства;

– неосновательное налоговое обогащение вследствие ненадлежащего исполнения охранительного налогового обязательства.

Основной особенностью обязательств из неосновательного обогащения фиска является то, что в данных правоотношениях публично-территориальное образование меняет статус кредитора на положение должника. В остальном содержание данных обязательств существенно различается.

Поскольку неосновательное обогащение вследствие ненадлежащего исполнения основного налогового обязательства является результатом излишней уплаты налога самим налогоплательщиком, то на фиск возлагается обязанность вернуть основной долг. Проценты подлежат уплате лишь в случае пропуска установленного срока на возврат.

Неосновательное обогащение вследствие ненадлежащего исполнения охранительного налогового обязательства возникает в результате излишнего взыскания налога (пени, штрафа), поэтому публично-территориальное образование обязано вернуть не только основной долг, но и проценты, начиная со дня неправомерного взыскания.

Представляется, что правовой режим обязательства из неосновательного обогащения фиска вследствие ненадлежащего исполнения налогового обязательства следует распространить и на те случаи, когда налогоплательщик добровольно исполняет неправомерное требование об уплате налога. Как отмечалось выше, требование об уплате налога направляется налоговым органом уже в рамках налогового обязательства и неисполнение требования об уплате налога не способно предотвратить изъятие части имущества налогоплательщика¹³.

Возникает закономерный вопрос о правовой природе неосновательного обогащения фиска. Если налоговое обязательство прекращается его исполнением, то денежные средства, полученные сверх положенного по обязательству, уже не являются налогом (сбором) и не входят в предмет регулирования налогового права. Соответственно следует говорить, что между налогоплательщиком и фиском сложилось гражданско-правовое обязательство из неосновательного обогащения.

Однако с этой логикой трудно согласиться, поскольку согласно ст. 78, 79 НК РФ основным способом прекращения обязательства из неосновательного обогащения является зачет в счет недоимки по другим налогам соответствующего вида. Помимо этого возможен и зачет в счет предстоящих платежей по данному налогу.

¹³ Согласно сложившейся судебной практике выставление требования об уплате налога является мерой принудительного характера, и перечисление денежных средств в его исполнение не может рассматриваться как добровольное исполнение обязанности по уплате налога (см.: Постановление Президиума ВАС РФ от 29 марта 2005 г. № 13592/04 по делу № А03-13136/03-3 // Вестник ВАС РФ. 2005. № 7 ; По жалобе федерального государственного унитарного предприятия «123 Авиационный ремонтный завод» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 4 статьи 79 Налогового кодекса Российской Федерации» : определение Конституционного Суда РФ от 27 декабря 2005 г. № 503-О // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2006. № 8. Ст. 945).

В соответствии со ст. 410 ГК РФ одним из существенных условий, при которых зачет возможен, является однородный характер встречных требований. Представляется, что однородный характер подразумевает одинаковую природу встречных требований. Анализируя ст. 64 НК РФ, приходишь к выводу, что наличие у налогоплательщика права требования другой отраслевой (например, право на оплату выполненного государственного заказа) или даже подотраслевой принадлежности (например, право казенного учреждения на получение задержанного бюджетного финансирования) не дает ему возможности прекратить зачетом налоговое обязательство. Наличие данных прав требования лишь предоставляет налогоплательщику право на отсрочку или рассрочку.

В то же время согласно ст. 78, 79 НК РФ наличие у налогоплательщика права требования, вытекающего из неосновательного обогащения фиска, предоставляет ему возможность не только прекратить уже существующие долговые и иные охранительные налоговые обязательства, но и досрочно исполнить свою обязанность и по основным налоговым обязательствам. Данное обстоятельство вкупе со ст. 2 ГК РФ, исключающей применение гражданского законодательства к налоговым имущественным отношениям без специального указания, свидетельствует о налоговом характере отношений, вытекающих из неосновательного обогащения фиска.

Еще одной проблемой в сфере неосновательного налогового обогащения является так называемая «конкуренция неосновательных обогащений». В практике нередко возникают случаи, когда налогоплательщики неправильно применяют ставки косвенных налогов, что приводит к их излишней уплате. Однако в возврате данного неосновательного обогащения налогоплательщикам отказывают, несмотря на отсутствие каких-либо законных оснований.

Одновременный возврат из бюджета заявителю как плательщику акциза излишне уплаченных сумм акциза (равно как и зачет этой суммы в счет будущих платежей) с отнесением всех сумм акциза на покупателей подакцизного товара, без возврата этим покупателям данной излишне уплаченной налогоплательщиком части акциза означало бы неосновательное обогащение плательщика акциза¹⁴.

Государство в данном случае, стремясь не допустить неосновательного обогащения налогоплательщика и сохранить свое неосновательное обогащение, включает в субъектный состав налогового обязательства помимо юридического налогоплательщика еще и налогоплательщика фактического, что вряд ли можно признать обоснованным.

2. Налоговые обязательства с измененным сроком исполнения являются результатом действия абсолютно разных механизмов корректировки

¹⁴ Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ООО «Лукойл – Западная Сибирь» на нарушение конституционных прав и свобод положениями подпункта 5 пункта 1 статьи 21 и пункта 1 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации : определение Конституционного Суда РФ от 2 октября 2003 г. № 317-О. Документ официально опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

условий основного налогового обязательства. Отсрочка (рассрочка) является механизмом восстановления платежеспособности налогоплательщика, а инвестиционный налоговый кредит – механизмом стимулирования налогоплательщика. Соответственно в результате их применения основное налоговое обязательство трансформируется либо в налоговое санирующее обязательство, либо налоговое инвестиционно-кредитное обязательство.

Налоговое санирующее обязательство является внедоговорным, поскольку основания его возникновения и все его условия определены в НК РФ, и любое их изменение по соглашению сторон исключается.

В соответствии с ч. 2 ст. 64 НК РФ отсрочка или рассрочка по уплате налога может быть предоставлена заинтересованному лицу, финансовое положение которого не позволяет уплатить данный налог в установленный срок, однако имеются достаточные основания полагать, что возможность уплаты указанным лицом такого налога возникнет в течение срока, на который предоставляется отсрочка или рассрочка.

Тем самым санация в рамках данного обязательства осуществляется путем продления срока исполнения обязанности по уплате налога или сбора, а в случае предоставления рассрочки – еще и за счет предоставления возможности уплачивать сумму налога (сбора, пени, штрафа) по частям.

Налоговое санирующее обязательство бывает возмездным и безвозмездным. Безвозмездность данного обязательства для налогоплательщика обусловлена уважительностью причин его финансовых затруднений: либо действие обстоятельств непреодолимой силы в виде различных катастроф, либо не поступление средств из бюджетной системы. В остальных случаях налоговое санирующее обязательство предполагает уплату заинтересованным лицом процентов за весь период его существования.

Данное обязательство может также различаться в зависимости от его сроков. Следует говорить о стандартном налоговом санирующем обязательстве, срок которого не превышает одного года, и о продленном обязательстве, возникающем на основании решения Правительства РФ по федеральным налогам и сборам, зачисляемым в федеральный бюджет, сроком от одного года до трех лет.

Размер налогового санирующего обязательства ограничен стоимостью чистых активов организации и стоимостью имущества физического лица, на которое может быть обращено взыскание. Этим фиск стремится гарантировать реальность исполнения налогового обязательства. Помимо этого налоговое санирующее обязательство практически всегда обеспечено либо залогом имущества, либо поручительством.

Налоговое инвестиционно-кредитное обязательство в отличие от санирующего является договорным, поскольку налоговое законодательство оставляет определенные пределы в определении его условия для выражения согласованной воли сторон.

Данное обязательство предназначено не для санации налогоплательщика, а для стимулирования его к одобряемой государством активности,

связанной, например, с энергосбережением, выполнением государственного оборонного заказа и др.

Стимулирование осуществляется в рамках данного обязательства путем предоставления налогоплательщику инвестиционного кредита за счет уменьшения его платежей по налогу на прибыль организаций, а также региональным и местным налогам. При этом определенный стимулирующий эффект имеет и условие о возвращении полученного кредита по частям, а не всей суммы сразу.

Инвестиционный налоговый кредит может быть как целевым, так и без целевого назначения. Целевой инвестиционный налоговый кредит предоставляется на приобретение налогоплательщиком оборудования в целях технического перевооружения производства и энергосбережения. Налоговое инвестиционно-кредитное обязательство, опосредующее предоставление такого кредита, накладывает на налогоплательщика обязанность под угрозой применения санкций не отчуждать данное оборудование в течение всего срока его действия, а также использовать это оборудование только по целевому назначению.

Возложение данной дополнительной обязанности на налогоплательщика компенсируется государством путем принятия на себя обязанности предоставить кредит в размере 100 % от стоимости этого оборудования, в то время как размер предоставляемого кредита по другим основаниям определяется по соглашению сторон и не устанавливаются минимальные ограничения его размера.

Диспозитивность в определении условий договора об инвестиционном налоговом кредите ограничена определенными минимальными и максимальными пределами, установленными государством. Так, проценты по кредиту могут быть установлены договором в размере не менее 1/2 и не более 3/4 ставки рефинансирования Центрального банка РФ, срок кредита не может быть меньше одного года и более пяти лет.

Инвестиционный налоговый кредит представляет собой инвестиционно-кредитное налоговое обязательство, возникшее в результате новации налогового обязательства. 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:

энергосбережение, техническую модернизацию промышленности, инновационную деятельность и др.

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 РФ 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.

Особенностью новации налогового обязательства в данном случае является то, что оно прекращается новацией не полностью, а лишь частично – не более чем на 50 %. Именно такое ограничение уменьшения налогового платежа предусмотрено действующим законодательством.

3. Предусмотренные главой 11 НК РФ обеспечительные меры можно разделить на договорные и внедоговорные. Данные меры различаются между собой не только способом фиксации, но и характером воздействия на отношения фиска и налогоплательщика.

Внедоговорные обеспечительные меры (за исключением пени) направлены на дополнительное ограничение прав налогоплательщика с целью исключить дальнейшее неисполнение налогового обязательства и не порождают обязательственных отношений.

Договорные обеспечительные меры (заклад и поручительство) приводят к образованию дополнительных обязательств между налогоплательщиком и фиском, но данные отношения не являются налоговыми по своей природе. В силу прямого указания ст. 73 и 74 НК РФ к правоотношениям, возникающим в результате применения залога и поручительства при уплате налогов, применяются нормы гражданского законодательства.

Налоговое законодательство устанавливает лишь случаи, в которых подлежат применению данные обеспечительные меры. Только в исключительных случаях налоговыми нормами предусматриваются требования к предмету залога (например, ч. 11 ст. 101 НК РФ).

Таким образом, в отсутствие прямого регулирования данных отношений со стороны налогового законодательства представляется невозможным существование налоговых обеспечительных обязательств в виде залога имущества и поручительства.

Единственная обеспечительная мера, получившая подробную регламентацию в НК РФ, но при этом не упомянутая в главе 11, – банковская гарантия.

Банковская гарантия может быть использована либо в качестве основной обеспечительной меры, либо в качестве альтернативной. Как основная обеспечительная мера банковская гарантия используется в процедуре заявительного возмещения НДС, а также в качестве замены авансовых платежей по акцизам.

Налоговое законодательство устанавливает требования к банку, чья гарантия может быть принята в качестве обеспечительной меры в налоговых отношениях. Банковская гарантия должна быть предоставлена банком, включенным в перечень банков, отвечающих установленным требованиям для принятия банковских гарантий в целях налогообложения. Перечень ведется Министерством финансов РФ на основании сведений, полученных от Центрального банка России. Помимо требований к банку налоговое законодательство детально регламентирует содержание банковской гарантии.

Использование банковской гарантии в качестве альтернативного способа обеспечения исполнения налоговой обязанности предполагает ее применение в качестве замены предусмотренной НК РФ основной обеспечительной меры по заявлению налогоплательщика.

Так, при вынесении решения о привлечении к ответственности за совершенное налоговое правонарушение (об отказе в привлечении к ответственности за совершенное налоговое правонарушение) в качестве способа обеспечения применяются либо запрет на отчуждение имущества налогоплательщика, либо приостановление операций по счетам в банках. По просьбе лица, в отношении которого было вынесено решение о принятии обеспечительных мер, налоговый орган вправе заменить указанные выше обеспечительные меры на банковскую гарантию. При предоставлении налогоплательщиком банковской гарантии банка, отвечающего установленным требованиям для принятия банковских гарантий в целях налогообложения, включенного в перечень, утверждаемый Министерством финансов РФ, налоговый орган не вправе отказать налогоплательщику в замене обеспечительных мер на банковскую гарантию.

Таким образом, можно говорить о существовании налогового обеспечительного обязательства, в силу которого банк, отвечающий установленным требованиям, гарантирует фиску исполнение налогоплательщиком основного или производного налогового обязательства путем принятия на себя обязанности в случае неисполнения обязательства последним выплатить за него определенную сумму денежных средств.

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

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