

**ОСОБЕННОСТИ ВОЗНИКНОВЕНИЯ  
ПРОИЗВОДНЫХ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ**

**А. В. Красюков**

*Воронежский государственный университет*

Поступила в редакцию 20 марта 2015 г.

**Аннотация:** *исследуются особенности возникновения производных налоговых обязательств. Особое внимание уделяется изучению юридических фактов, приводящих к возникновению указанных обязательств.*

**Ключевые слова:** *налог, обязательство, кредитор, должник, субъект, структура, ответственность.*

**Abstract:** *author explores the features of occurrence derivatives tax obligations. Particular attention is paid to the legal facts that give rise to these obligations.*

**Key words:** *tax, obligation, the creditor, the debtor, subject, structure, responsibilities.*

В юридической литературе обосновано существование особой, элементарной разновидности юридической конструкции – нормативно-логической, т.е. такой общности норм, которая в целом содержит в своем составе все компоненты четырехэлементной структуры (гипотезу, диспозицию, гипотезу-правонарушение, санкцию). Она может состоять из значительного числа норм и даже иметь межотраслевой характер<sup>1</sup>.

По мнению ученых-теоретиков, «регулятивные нормы-предписания неизбежно, по неумолимой логике юридического регулирования, внутренне, а иногда и текстуально связаны, функционируют в единстве с охранительными предписаниями, которые их обеспечивают, охраняют»<sup>2</sup>. В связи с этим «формула «если – то – иначе» отражает не правило поведения, а механизм правового регулирования, логическую структуру права, где в трех элементах в концентрированном виде представлен принцип регулирования поведения с помощью права, юридический механизм»<sup>3</sup>.

Исходя из изложенного выше можно предположить, что в самом общем виде налоговое обязательство можно представить как нормативно-логическую конструкцию, состоящую из следующих элементов:

1. Гипотеза – юридический факт (состав).
2. Диспозиция – регулятивное налоговое правоотношение, центром которого выступает обязанность заплатить налог.

---

<sup>1</sup> См.: Демин А. В. Общая теория налогово-правовых норм. М., 2012. С. 111.

<sup>2</sup> Алексеев С. С. Общая теория права : учебник. М., 2009. С. 308.

<sup>3</sup> Кузнецова О. А. Принципы права как особые «юридические конструкции» // Цивилистические записки. 2004. № 4. С. 27–36.

3. Гипотеза – нормонарушение<sup>4</sup>: если налог не уплачен или не может быть уплачен в установленные законом сроки.

4. Санкция – охранительное или иное производное обязательство – налоговое обязательство: например, возникшая недоимка подлежит принудительному взысканию вместе с пенями, а при наличии состава налогового правонарушения – и со штрафами.

В этом случае, например, инвестиционный налоговый кредит можно рассматривать как поощрительную санкцию, как результат поощряемого государством поведения. Нормативно-логическая конструкция будет выглядеть следующим образом: если у налогоплательщика объект налогообложения возник в результате такой-то деятельности, то налогоплательщик имеет право на инвестиционный налоговый кредит. В этом смысле отсрочку (рассрочку) можно рассматривать как нейтральную или нейтрализующую санкцию<sup>5</sup>.

Санкция, по сути, представляет собой новую диспозицию или диспозицию охранительной нормы права<sup>6</sup>, при этом изменение диспозиции с неизбежностью приводит и к изменению налогового правоотношения. Как совершенно верно отмечено в юридической литературе, любое изменение налогового обязательства, его корректировка не могут затронуть существо налогового обязательства, не прекратив его<sup>7</sup>. Тем самым любое изменение существенных условий (элементов) юридической конструкции налогового обязательства ведет к возникновению обязательства производного<sup>8</sup>. Таким образом, производные налоговые обязательства (кроме обеспечительных), возникают посредством изменения основного налогового обязательства.

Иными словами, изменение правоотношения возможно путем движения субъективного права от правомочия к правопритязанию<sup>9</sup>. То есть именно превращение правомочий налоговых органов как представителей государства в правопритязание обуславливает изменение основного налогового обязательства в охранительное.

Следуя данной логике, гипотеза – нормонарушение, представляет собой юридический факт или состав, приводящий к возникновению производного налогового обязательства, в рамках которого реализуется пра-

<sup>4</sup> В отличие от остальных элементов, присутствующих в явном виде, гипотеза-нормонарушение, как правило, только подразумевается (см.: Демин А. В. Указ. соч. С. 107).

<sup>5</sup> См.: Там же. С. 128–129.

<sup>6</sup> См.: Там же. С. 127.

<sup>7</sup> См.: Саттарова Н. А., Бабанова Ю. В. Юридические факты в налоговом праве (вопросы теории и практики). М., 2012. С. 44.

<sup>8</sup> Подробнее о производных налоговых обязательствах см.: Красюков А. В. Производные налоговые обязательства // Вестник Воронеж. гос. ун-та. Серия: Право. 2012. № 1. С. 337–349.

<sup>9</sup> О. А. Красавчиков различает разные стадии реализации субъективного права : правомочие и правопритязание (когда срок исполнения обязанности наступил) (см.: Красавчиков О. А. Юридические факты в советском гражданском праве. М., 1958. С. 77).

вопреки воле государства. При этом, как было указано выше, не каждое нарушение или изменение условий налогового обязательства приводит к возникновению производного. Только изменение существенных условий обязательства приводит к данным последствиям.

К числу существенных условий налогового обязательства, исходя из ст. 45 НК РФ, относятся следующие:

1. *Срок уплаты налога*, при этом нарушением не признается досрочная уплата налога. Нарушение срока уплаты налога имеет две формы<sup>10</sup>:

– законная – изменение срока уплаты налога;

– незаконная – неуплата налога в установленный срок, при этом как разновидность незаконной формы можно выделить налоговое правонарушение.

Данные формы нарушения срока исполнения налогового обязательства как юридические факты порождают различные производные налоговые обязательства.

Изменение срока уплаты налога приводит к возникновению иного регулятивного правоотношения: либо внедоговорного санирующего обязательства (отсрочка или рассрочка), либо договорного инвестиционно-кредитного обязательства.

Незаконные формы нарушения срока уплаты налога являются право-порождающим юридическим фактом для долгового и восстановительного налоговых обязательств, а при наличии состава налогового правонарушения – и для штрафного охранительного обязательства<sup>11</sup>.

2. *Стороны обязательства*. Как совершенно верно отмечено в юридической литературе, изменение правоотношения может идти по двум направлениям: по линии носителей прав и обязанностей; 2) по линии содержания права и обязанности<sup>12</sup>.

Перемена кредитора в налоговом обязательстве – очень редкое явление, связанное с объединением или разделением публично-территориальных образований. Изменение непосредственных участников налоговых правоотношений (государственных органов), выступающих в интересах государства, не изменяет механизма налогообложения, а также сущности и содержания правоотношения, поскольку налоговым кредитором всегда является государство<sup>13</sup>.

Изменение кредитора возможно в рамках отношений по избежанию двойного налогообложения. В этом случае корректировка налогового обя-

---

<sup>10</sup> От нарушения срока как юридического факта следует отличать истечение срока, например истечение налогового (отчетного) периода как юридический факт, влекущий определение объема налогового обязательства путем исчисления налога (авансового платежа).

<sup>11</sup> Подробнее об охранительных налоговых обязательствах см.: Красюков А. В. Охранительные налоговые обязательства // Налоговое и бюджетное право : современные проблемы имущественных отношений : материалы Междунар. науч.-практ. конф. / под ред. М. В. Карасевой. Воронеж, 2012. С. 210–217.

<sup>12</sup> См.: Красавчиков О. А. Указ. соч. С. 90.

<sup>13</sup> См.: Саттарова Н. А., Бабанова Ю. В. Указ. соч. С. 100.

зательства будет сводиться к отказу одного из налоговых кредиторов от своих притязаний на объект налогообложения в пользу другого. Такое изменение приведет к прекращению одного из конкурирующих налоговых обязательств, а не к его изменению<sup>14</sup>.

В налоговом обязательстве должник является нестабильным субъектом, меняясь в процессе исполнения налогового обязательства. Первоначально налоговым должником является налогоплательщик, но после исполнения им обязанности по уплате налога статус налогового должника переходит в зависимости от способа исполнения к налоговому агенту или банку. Исполнение обязанности налогоплательщиком приводит к прекращению налогового обязательства между ним и публично-территориальным образованием и одновременно к возникновению налогового обязательства с участием или налогового агента, или банка.

Образование нового правоотношения может быть осуществлено на основе старого. Если рассматривать движение правоотношения с точки зрения прав и обязанностей всех субъектов, то правоотношение может одновременно возникать для одного, прекращаться для другого и изменяться для третьего<sup>15</sup>. Так, уплата налога прекращает правоотношение для налогоплательщика, возникает для банка и изменяется для государства.

Некоторые авторы считают, что в данном случае переход налоговой обязанности от одного субъекта к другому приводит к изменению налогового правоотношения<sup>16</sup>. С этим сложно согласиться, поскольку права и обязанности налогового агента или банка во взаимоотношениях с государством не тождественны правовому статусу налогоплательщика. В этом случае мы должны говорить об изменении не только субъектного состава налогового обязательства, но и его содержания. Данные обстоятельства свидетельствуют о том, что возникает новое обязательственное правоотношение<sup>17</sup>.

3. *Объем налогового обязательства как существенное условие.* Налоговое обязательство существует в строго установленном объеме, определяемом в соответствии с действующим налоговым обязательством. Как обязанность налогоплательщика, так и право налогового органа четко конкретизированы применительно к сумме налога. Любые незаконные попытки изменить размер налогового платежа приводят к прекращению основного налогового обязательства и возникновению производных.

Если налоговые органы попытаются завязать размер своих имущественных притязаний, то в части излишнего взыскания налога возникает на-

---

<sup>14</sup> В случае применения метода налогового кредита налоговое обязательство может быть уменьшено в своем объеме, но не прекращено. Об изменении объема налогового обязательства – далее.

<sup>15</sup> См.: Красавчиков О. А. Указ. соч. С. 77.

<sup>16</sup> См.: Саттарова Н. А., Бабанова Ю. В. Указ соч. С. 101.

<sup>17</sup> Подробнее см.: Красюков А. В. Новация налогового обязательства // Вестник Воронеж. гос. ун-та. Серия: Право. 2011. № 2. С. 360–369.

логовое обязательство из неосновательного обогащения фиска<sup>18</sup>. Стремление налогоплательщика занизить размер своей обязанности приводит также к возникновению долгового налогового обязательства<sup>19</sup>.

Изменение существенных условий налогового обязательства нередко ассоциируется с определенными актами налоговых органов (акт налоговой проверки, решение о взыскании недоимки, решение о привлечении к ответственности или об отказе в привлечении к ответственности, решение о предоставлении отсрочки (рассрочки), инвестиционного налогового кредита) или даже с договорами (договор о предоставлении инвестиционного налогового кредита, договор поручительства, залога).

Возникают вопросы о роли данных актов в качестве юридических фактов: являются ли они необходимой предпосылкой для возникновения производного налогового обязательства? Или данные акты необходимы для реализации уже возникших отношений?

Безусловно, юридические факты устанавливаются государством в лице уполномоченных органов в процессе налогового правоприменения<sup>20</sup>. Но государство устанавливает уже существующие юридические факты, а не создает их. Если юридические факты существуют, то и правоотношения, которые они порождают, также существуют на момент издания акта.

Момент возникновения правоотношения не следует путать с моментом исполнения обязанностей стороной правоотношения, который может быть отодвинут на определенный или неопределенный срок<sup>21</sup>. Иными словами, не следует путать момент исполнения налоговым органом обязанности по налоговому контролю с моментом возникновения производного налогового обязательства<sup>22</sup>.

Однако в некоторых случаях юридический факт не устанавливается актом налогового органа, а создается. Это возможно лишь в том случае, когда акт является результатом выражения согласованной воли сторон налогового обязательства, что очень похоже на сделку. Например, отношения поручительства или залога возникают только на основании заключенного договора. Инвестиционный налоговый кредит предоставляется на основании договора и решения налогового органа. Предоставление отсрочки (рассрочки) хотя и не оформляется договором в виде единого документа, но по сути является договором, заключаемым путем обмена

---

<sup>18</sup> Схожее обязательство возникает и при переплате налога налогоплательщиком (см.: Красюков А. В. Неосновательное обогащение при уплате налога : аналогия закона в судебной практике // Правовая наука и реформа юридического образования. 2013. № 3 (26). С. 152–158).

<sup>19</sup> См. подробнее: Красюков А. В. Долговое налоговое обязательство // Вестник Воронеж. гос. ун-та. Серия: Право. 2010. № 2. С. 249–259.

<sup>20</sup> См.: Саттарова Н. А., Бабанова Ю. В. Указ. соч. С. 55.

<sup>21</sup> См.: Красавчиков О. А. Указ. соч. С. 76.

<sup>22</sup> В пользу данной логики свидетельствует и порядок начисления пени, которая взимается не с момента выявления недоимки актом налоговой проверки, а с момента образования недоимки.

письменными документами. Оферта выражена в заявлении налогоплательщика, акцепт осуществляется путем вынесения решения налоговым или иным уполномоченным органом.

Таким образом, акты налогового органа можно разделить на две категории:

1. Акты, устанавливающие уже существующие юридические факты. К ним относятся: требования об уплате налогов, решения о взыскании недоимки, решения о привлечении к ответственности либо об отказе в привлечении, решения о возмещении НДС, решение о возврате излишне взысканных налогов и др.<sup>23</sup>

2. Акты, создающие права и обязанности сторон, т.е. являющиеся юридическими фактами. К данной категории принадлежат: договоры поручительства и залога, банковская гарантия, договор об инвестиционном налоговом кредите совместно с решением, а также решение о возврате излишне уплаченных налогов.

---

<sup>23</sup> Следует отметить, что в части привлечения к налоговой ответственности данные решения создают права и обязанности штрафного охранительного обязательства.

*Воронежский государственный университет*

*Красюков А. В., кандидат юридических наук, доцент 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, Associate Professor of the Financial Law Department*

*E-mail: kav@law.vsu.ru  
Tel.: 8 (473) 255-84-79*