



ПОНЯТИЕ НАЛОГОВОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА В ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ УКРАИНЫ

А. КАЛИНИЧЕНКО,
соискатель Харьковского национального университета внутренних дел

SUMMARY

The article concerns analysis of notion of tax liability, it is analyzed approaches of scientists to defining of that notion, it is defined that tax liability is complicated and comprehensive and its fulfillment is staged process. It separately considers the stages of its fulfillment such as tax accounting liability, tax payment liability, filing of tax returns liability. It is analyzed regulatory acts of Ukraine, which concern tax liability and stages of its fulfillment. The article also concerns analysis of moments when liability occurs and when it is fulfilled.

Key words: tax law, tax liability, tax accounting liability, tax payment liability, filing of tax returns liability.

* * *

В статье рассмотрено понятие налогового обязательства, проанализированы подходы ученых к определению данного понятия, определено, что налоговое обязательство является сложным и комплексным по своей сути, а исполнение такого обязательства является стадийным процессом. Отдельно рассмотрены стадии его исполнения, такие как обязательство по ведению налогового учета, обязательство по уплате налогов, обязательство по подаче налоговой отчетности. Проанализированы положения нормативно-правовых актов Украины, касающиеся налогового обязательства и стадий его исполнения. В статье также рассмотрены момент наступления налогового обязательства и момент, с которого такое обязательство считается выполненным.

Ключевые слова: налоговое право, налоговое обязательство, обязательство по ведению налогового учета, обязательство по уплате налогов, обязательство по подаче налоговой отчетности.

Постановка проблемы. С принятием рядом стран независимости после распада СССР, начали активно развиваться налоговые отношения, что проявилось в необходимости их детального урегулирования на уровне законов и подзаконных нормативно-правовых актов. Не стала исключением и Украина, в которой, вместе с принятием новых нормативных актов, появились работы учёных, посвящённые исследованию теоретических проблем налогового права, которые до этого времени оставались недостаточно освещёнными. Второй волной реформации украинского законодательства стали изменения, связанные с принятием Налогового кодекса в 2010 году. Процесс формирования украинского налогового законодательства еще не закончен и находится в процессе становления, что частично связано с необходимостью исследований теоретических вопросов в этой сфере.

Актуальность темы исследования подтверждается стремительным развитием налоговых отношений в Украине, в частности при исполнении налогового обязательства, в законодательном регулировании которого встречаются пробелы, что объясняется недостаточностью исследований на теоретическом уровне.

Состояние исследования. Понятие налогового обязательства является одной из ключевых категорий в налоговом праве. Это понятие в целом и отдельные его аспекты нашли свое отображение в исследованиях таких ученых, как Билык О.О., Кучерявенко Н.П., Минаева О.М., Онищук Ю.В., Онищук Н.Ю., Поддубная Д.В. и других. В то же время, мы бы хотели еще раз остановиться на этом основополагающем понятии для того, чтобы еще раз проанализиро-

вать и обобщить уже изученные аспекты, а также изучить новые, которые до сих пор оставались без внимания вышеупомянутых и других ученых.

Целью и задачей данной статьи является глубокий анализ понятия налогового обязательства, его составных частей и стадий его исполнения, определение момента наступления и исполнения такого обязательства.

Изложение основного материала. Некоторые ученые отождествляют понятие обязательства по уплате налогов и понятие налогового обязательства, мы же склоняемся к позиции, согласно которой обязательство по уплате налогов должно рассматриваться как часть более сложного комплексного обязательства, что включает в себя, кроме этого, также обязательство по ведению налогового учета и обязательство по подаче

налоговой отчетности. На наш взгляд, уместно различать эти понятия, поэтому предлагаем обязательство по ведению налогового учета, по оплате налога и по подаче налоговой отчетности, как более широкий по своей сути, назвать налоговым обязательством, в то же время, обязательство по оплате налога является всего лишь отдельной стадией исполнения такого обязательства.

Как уже было указано, понятие налогового обязательства является комплексным, а его исполнение – стадийным процессом, поэтому уместно проанализировать каждую отдельную стадию.

Обязательство по ведению налогового учета. В научной литературе можно встретить разные подходы к определению налогового учета. С одной стороны, под учетом плательщиков налогов понимают урегулированный нормами права процесс регистрации органами государственной налоговой службы информации о физическом или юридическом лице, с целью придания им статуса плательщика налога, уточнения и корректировки сведений о плательщике налога в процессе его деятельности, а также снятия плательщика с учета [1, с. 10]. С другой стороны, налоговый учет рассматривается как обязательство плательщика налога и входит в более широкое понятие налогового обязательства [2, с. 128]. Остановимся на втором подходе определения налогового учета.



Минаева утверждает, что вряд ли следует полностью включать обязательство по ведению налогового учета в содержание понятия «налоговое обязательство», пусть и в широком значении. Скорее, можно говорить о налоговом учете как о своеобразной подготовительной стадии в налоговом процессе, на которой формируются предпосылки возникновения налогового обязательства [3, с. 17]. Не можем согласиться с данным утверждением, поскольку, как мы уже определили ранее, налоговое обязательство – это широкое комплексное понятие, а обязательство по уплате налога является всего лишь его составляющей частью. Обязательству по уплате налога как стадии исполнения налогового обязательства предшествует стадия, на которой перед плательщиком налога возникает первоочередное обязательство по ведению налогового учета. Другими словами, налоговый учет является персонализированным и необходимым для определения всех элементов налогового механизма, таких, как плательщик налога, объект налогообложения, ставка и т.д.

Обязательство по ведению налогового учета является производным от обязательства по государственной регистрации, присвоения идентификационного номера – номера плательщика налога, и происходит, прежде всего, из требований законодательных актов [4, с. 135-136]. Порядок учета плательщиков налога в Украине регулируется приказом Государственной налоговой администрации от 22.12.2010 № 979 «Об утверждении Порядка учета плательщиков налогов и сборов и признания таковыми, которые утратили силу, приказы Государственной налоговой администрации Украины». В соответствии с п. 1.3 этого Порядка, постановке на учет или регистрации в органах Государственной налоговой службы подлежат все плательщики налогов. Плательщик налогов обязан стать на учет в соответствующих органах государственной налоговой службы, по основному или неосновному месту учета, а также уведомлять обо всех объектах налогообложения и объектах, связанных с налогообложением, органы Государственной налоговой службы, по месту нахождения таких объектов.

Налоговый учет представляет собой совокупность правил и процедур,

которые обеспечивают подготовку и предоставление информации о хозяйственной деятельности субъекта в сфере налогообложения (касательно объектов налогообложения) [5, с. 205]. Такой учет совершается с целью предоставления налоговым органам возможности контролировать правильность и своевременность исполнения обязательства по уплате налога, исполнения налогового и другого законодательства, а также в случае его нарушения, начисления штрафных санкций на плательщиков налогов. Другими словами, при ведении учета, налоговые органы реализуют контролируемую функцию.

Обязательство по уплате налога связывают с действиями плательщика налогов по внесению определенной суммы денежных средств в государственный или местный бюджет (или другой целевого фонда). Обязательство по уплате налога представляет собой составную часть правоотношений по взиманию налогов, которые в своей совокупности объединяют действия налоговых органов и действия плательщиков налогов.

Важными вопросами, которые возникают в ходе реализации этого обязательства, являются вопросы, связанные с возникновением обязательства по уплате налога в момент, когда такое обязательство можно считать исполненным.

В соответствии с ч.1 и 2 ст. 37 Налогового кодекса Украины основания для возникновения, изменения и прекращения налогового обязательства, порядок и условия его исполнения устанавливаются этим Кодексом или законами по вопросам таможенного дела. Налоговое обязательство возникает у плательщика налога с момента возникновения обстоятельств, с которыми этот Кодекс и законы по вопросам таможенного дела связывают уплату ими налога. В такой формулировке просматривается, что законодатель имел в виду именно обязательство по уплате налога, а не налоговое обязательство, в его широком понимании. Поэтому такими обстоятельствами являются, во-первых, возможность отнесения конкретного субъекта к плательщикам налога, обусловленного в соответствии с действующим законодательством, во-вторых, наличие у плательщика налога объекта налогообложения или осуществления им деятельности, связанной с уплатой налога или сбора, в-третьих, на-

личие нормативно-правового (в первую очередь, законодательного) регулирования всех элементов налогового механизма [2, с. 131].

Основаниями прекращения налогового обязательства, кроме его исполнения, являются:

1. ликвидация юридического лица;
2. смерть физического лица, признания его недееспособным или без вести пропавшим;
3. потеря лицом признаков плательщика налогов, которые определены этим Кодексом;
4. отмена налогового обязательства предусмотренным законодательством способом.

Из этого можем сделать вывод, что исполнение является также основанием прекращения обязательства по уплате налогов, которое отдельно не выделено законодателем, потому что является сложным юридическим фактом по сравнению с остальными.

Обязательство по уплате налога может быть реализовано как в добровольной, так и в принудительной форме. В первом случае исполнение обязательства характеризуется собственными активными действиями плательщика налога, во втором – принуждением со стороны налоговых органов.

В соответствии с ч.1 ст. 38 Налогового кодекса Украины, исполнением налогового обязательства признается уплата в полном объеме плательщиком соответствующих сумм налоговых обязательств в установленный налоговым законодательством срок. Хотелось бы обратить внимание на не совсем удачную формулировку этой части статьи. Во-первых, как уже обозначалось выше, термин «налоговое обязательство», по нашему мнению, является более широким по сравнению с понятием «обязательство по уплате налога», поскольку охватывает также обязательство по ведению налогового учета и обязательство по налоговой отчетности. Во-вторых, недостаточно точно указан момент, с наступления которого обязательство по уплате налога считается исполненным. В юридической литературе обозначается, что процесс уплаты налога не одномоментный, а сложный юридический факт, который включает в себя совокупность действий ряда лиц (плательщика налога, его представителей, агентов, на-



логовых органов и др.) [6, с. 245]. Даже среди государственных органов существуют противоречия по этому вопросу: Государственная налоговая служба считает, что, если платеж не засчитан в бюджет по вине банка, плательщик налога не освобождается от исполнения обязательства по оплате налога (приказ ДПА № 29 от 17.01.2002), в то время как Государственный комитет Украины по регуляторной политике и предпринимательству говорит о том, что, предоставив банку платежное поручение, плательщик налога реализовал свое налоговое обязательство в полном объеме (письмо от 29.03.2002 №5-532/1815, 2-532/3253 от 13.06.2002).

Сложность этого вопроса усиливается еще и тем, что он находится на границе налогового и бюджетного права. Н.П. Кучерявенко отмечает, что, если налогово-правовое регулирование направлено на обеспечение исполнения налогового обязательства, то бюджетно-правовые нормы регулируют движение денежных средств, которые формируют доходную часть бюджета на всех стадиях (формирование, распределение, использование) [7, с. 457]. То есть плательщик налога непосредственно не вступает в бюджетные правоотношения. Таким образом, обязательство по уплате налога должно считаться исполненным с момента предоставления плательщиком налога в банк платежного поручения на уплату налога в случае, когда плательщик налога уплачивает налог в безналичной форме, при условии наличия на счете плательщика налога достаточной суммы денежных средств. Если плательщик уплачивает налог в наличной форме, то уплата должна считаться исполненной в момент внесения соответствующей суммы денежных средств на счет в банке [8, с. 26-27]. Плательщик налога никоим образом не может контролировать дальнейшее движение денежных средств, поэтому ответственность за перечисление денег в бюджет должны нести банки. Как уже неоднократно отмечалось в юридической литературе, для предотвращения проблемных ситуаций, которые возникают на практике, момент исполнения обязательства по уплате налога необходимо урегулировать на законодательном уровне.

Обязательство по налоговой отчетности является последним заключи-

тельным этапом исполнения налогового обязательства. Его реализация невозможна без исполнения двух предыдущих: обязательства по налоговому учету и уплате налога. Существуют разные подходы к определению налоговой отчетности. Одни рассматривают ее как совокупность налоговых документов, в которых отображается сумма налога, которая подлежит оплате, другие налоговую отчетность определяют как действия плательщика налога и налогового органа по составлению, ведению и подаче документов установленной формы. Следовательно, принимая во внимание оба подхода, считаем целесообразным рассматривать понятие «налоговая отчетность» в узком и широком значениях. В узком – как совокупность налоговых документов, а в широком – как совокупность действий плательщика налога и налогового органа. Более детально остановимся на широком значении.

По мнению Н.П. Кучерявенко, отчетность в сфере налогообложения является совокупностью действий плательщика налога (или лица, которое его представляет) и налогового органа по составлению, ведению и подаче документов установленной формы, которые содержат ведомости о результатах деятельности плательщика налогов и его материальном состоянии, фиксируют процесс вычисления, а также сумму, подлежащую оплате в бюджет [9, с. 294]. Следует отметить, что действия плательщика налогов по ведению, составлению и подаче налоговой документации обязательно сопровождаются встречными действиями налоговых органов. То есть этот процесс будет эффективно исполнять все поставленные перед ним функции только в том случае, если действия обязательственных и властных субъектов будут согласованными и встречными.

Проанализировав весь комплекс обязательств, которые возлагаются на плательщика налога, обязательство по ведению налогового учета можно представить как сложную систему, которая включает в себя следующие элементы обязательства:

- правильное составление документов налоговой отчетности по форме, установленной законодательством;
- подача таких документов соответствующим органам в определенный срок;

- сохранение документов на протяжении срока, установленного законодательством [10, с. 184].

Обязательство по ведению налоговой отчетности имеет следующие цели:

- 1) фиксацию всех хозяйственных (доходно-расходных) операций плательщика, объектов налогообложения;
- 2) контроль над сроками уплаты налогов и сборов;
- 3) контроль над правильностью начисления сумм налогов и сборов, а также предоставления возможности налоговым органам провести проверку правильности, своевременности и полноты оплаты налогов и сборов на протяжении сроков хранения документов.

Глава 2 Налогового кодекса Украины посвящена налоговой отчетности. Львиная доля главы посвящена расчету, составлению и подаче налоговой декларации. Из этого мы можем сделать вывод, что законодатель рассматривает налоговую отчетность в узком значении, то есть как совокупность налоговых документов, и выделяет декларацию как самую важную форму налоговой отчетности. Налоговая декларация, расчет (далее – налоговая декларация) – документ, который подается плательщиком налогов (в том числе обособленным подразделением в случаях, определенных этим Кодексом) контролирующему органу, в сроки, установленные законом, на основании которого осуществляется начисление и/или уплата налогового обязательства, или документ, который свидетельствует о сумме дохода, начисленного (уплаченного) в пользу плательщиков налогов – физических лиц, суммы удержанного и/или уплаченного налога. Таможенные декларации приравниваются к налоговым декларациям для целей начисления и/или уплаты налоговых обязательств.

Нельзя не отметить позитивных изменений в Налоговом кодексе, в котором предусмотрено, что центральный орган исполнительной власти, ответственный за процессы информатизации в Украине, внедряет и поддерживает автоматизированную систему «Единое окно подачи электронной отчетности» для предоставления услуг по подаче налоговой через сеть Интернет в электронном виде отчетности, обязательность подачи которой установлена законодательством для министерств, других органов госу-



дарственной власти, фондов общеобязательного государственного страхования.

Что касается порядка исполнения налогового обязательства, то следует отметить, что этот процесс не есть одномоментным, а разделяется на определенные стадии. Например, Карасева М.В. выделяет следующие стадии исполнения налогового обязательства:

1) стадия инициативного (добровольного) исполнения плательщиком налога его налогового обязательства;

2) стадия налогового контроля;

3) стадия принудительного исполнения плательщиком налогов его налогового обязательства;

4) стадия привлечения плательщика налога к налоговой ответственности [11, с. 144].

С таким подходом не соглашается (и мы поддерживаем ее точку зрения) Н.Ю. Онищук, отмечая, что институт ответственности выходит за рамки непосредственного исполнения налогового обязательства, и является последствием налогового правонарушения, то есть появляется после того, как обязательство не было исполнено плательщиком [12, с. 72].

Стадийность в реализации налогового обязательства целесообразно связывать с составляющими налогового обязательства [13, с. 483]. При разделении процесса исполнения налогового обязательства на стадии, возникает вопрос, на каком основании мы делаем такое разделение, когда заканчивается одна стадия и начинается другая, разделены они во времени или осуществляются параллельно? Н.Ю.Онищук предлагает выделить следующие черты, характерные для каждой стадии исполнения налогового обязательства [12, с. 71]:

1) цель. Общей целью является исполнение налогового обязательства в широком смысле, специальная цель дифференцируется в зависимости от составляющей налогового обязательства;

2) временные рамки. Налоговое обязательство в целом и отдельные его составляющие должны быть исполнены в установленные законодательством сроки, которые могут быть детализированы в зависимости от типа налога и налогового периода;

3) содержание (совокупность процессуальных действий). Содержание конкретной стадии создает совокуп-

ность процессуальных действий, в которых отображаются и реализуются права и обязательства плательщиков налога, налоговых органов и других лиц, которые участвуют в исполнении налогового обязательства;

4) субъектный состав. Природа налогового обязательства предусматривает наличие двух сторон (властной и обязательственной). Особенности отдельных стадий исполнения налогового обязательства является наличие субъекта, характерного только для этой стадии, например, – деятельность банков в процессе исполнения обязательства по оплате налога;

5) процессуально-документальное оформление. Точное и полное исполнение налогового обязательства на каждой отдельной стадии подтверждается процессуально-документальным оформлением.

Выводы. Как видим, проблема исследования понятия налогового обязательства является чрезвычайно актуальной. В юридической литературе нет единого подхода к определению данного понятия, что проявляется в несовершенстве законодательства, регулирующего налоговые правоотношения и, в свою очередь, снижает эффективность взаимодействия плательщиков налогов и налоговых органов. В условиях построения социального, демократического и правового государства следует отметить, что понятие налогового обязательства играет важную роль для всех членов обществ-плательщиков налогов. В связи с этим, на наш взгляд, это понятие должно быть четко определено как в юридической литературе, так и в законодательстве.

Список использованной литературы:

1. Поддубная Д.В. Правовое регулирование учета плательщиков налога как элемент налоговой деятельности государства: автореф. дис. на соискание научн. степени канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Административное право и процесс; финансовое право; информационное право» / Д.В. Поддубная; Киевский нац. ун-т им. Т.Г. Шевченко. – К., 2008 – 17 с.

2. Кучерявенко Н.П. Налоговое обязательство: содержание, структура, средства обеспечения / Н.П. Кучерявен-

ко // Вестник Академии правовых наук – 2001. - №3. - С. 122-134

3. Минаева О.М. Правовое регулирование налогового учета в Украине: автореф. дис. на соискание научн. степени канд. юрид. наук: 12.00.07 «Административное право и процесс; финансовое право; информационное право» / О.М. Минаева. – Х.: Харьков. Нац. ун-т внутр. Дел, 2007. – 23 с.

4. Храбров А. Налоговая обязанность и ее составляющие элементы / А. Храбров // Предпринимательство, хозяйство и право – 2004. - №4 – С. 135-137

5. Билык О.О. Налоговый учет и аудиторская проверка как объекты административно-правовой охраны / О.О. Билык // Научный вестник Национального университета ГНС Украины (экономика, право) – 2009. - №4 (47). - С. 200-206

6. Онищук Н.Ю. Особенности определения момента исполнения налогового обязательства / Н.Ю. Онищук // Проблемы законности: сборник научных работ – 2009. - №105. - С. 242-248

7. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6 т. Т.3 : Учение о налоге / Н.П.Кучерявенко. – Х.: Легас; Право, 2005. – 600с.

8. Онищук Ю.В. Момент исполнения налогового обязательства: проблемы теории и практики / Ю.В. Онищук // Адвокат – 2010. - №1 (112). - С. 25-28.

9. Кучерявенко Н.П. Налоговое право Украины: Академ. курс / Н.П. Кучерявенко – К.: Всеукр. асоц. издателей «Правовое единство», 2008. – 701 с.

10. Онищук Н.Ю. К вопросу налоговой отчетности при исполнении налогового обязательства / Н.Ю. Онищук // Проблемы законности: сборник научных трудов – 2009. - №103. - С. 180-186.

11. Карасева М.В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект) / М.В.Карасева. – М.: ЮНИТИ, 2003 – 367с., ст. 143-144.

12. Онищук Н.Ю. Стадийность процесса исполнения налогового обязательства / Н.Ю.Онищук // Экономика и право – 2010. - № 1. - С. 70-73.

13. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. Т.2: Введение в теорию налогового права / Н.П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2004. - 600 с.