

§6 НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Красюков А. В.

ОСОБЕННОСТИ ВОЗНИКНОВЕНИЯ НАЛОГОВОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

Аннотация. Предметом исследования настоящей статьи стал анализ юридических фактов в налоговом праве, влекущих возникновение налогового обязательства. Отмечается значительная роль объектов налогообложения в возникновении обязанности платить налоги. Автором выделяется и исследуется типовой правообразующий фактический состав. Проанализированы особенности возникновения налогового обязательства применительно к отдельным видам налогов, а также причины возникновения данных различий. Автором выделяется вспомогательно-организационное налоговое обязательство, направленное на получение достоверной информации об объектах налогообложения по некоторым налогам. Применялись универсальные методы (формально-логический, системный, описание, наблюдение, сравнение, анализ, синтез, обобщение, сопоставление) и специально-юридические: правового моделирования, сравнительного правоведения. Автором сделан вывод, что налоговое обязательство возникает всегда на основании юридического состава, состоящего из следующих элементов: постановка налогоплательщика на учет; выбор режима налогообложения (факультативный элемент); объект налогообложения. Все налоги по кругу потенциальных налогоплательщиков делятся на две категории: универсальные и специальные.
Ключевые слова: юридический факт, фактический состав, налог, налоговое правоотношение, налоговое обязательство, объект налогообложения, налоговый учет, режим налогообложения, налоговая обязанность, условное обязательство.

Объект налогообложения (или объект налога) как юридический факт в теории налогового права тесно связывают с возникновением налогового правоотношения^[1]. Однако объект налога представляет собой отражающий правовую

связь предмета и субъекта юридический факт (комплекс фактов), с которым в соответствии с законодательством связывается возникновение обязанности по уплате налога^[2].

Тем самым данный юридический факт обуславливает лишь возникновение обязан-

ности по уплате налога. Хотя некоторые ученые отождествляют момент возникновения налогового обязательства и момент возникновения обязанности по уплате налога [3], но с этим сложно согласиться.

В теории права считается, что правоотношения складываются в результате взаимодействия трех предпосылок: 1) нормы права; 2) правосубъектности; 3) юридического факта (состава) [4].

Соответственно для возникновения налогового обязательства требуется следующая юридическая конструкция:

1. Налогово-правовая норма, как важнейшая предпосылка и обязательное основание для возникновения налогового правоотношения [5]. Налоговая норма призвана установить юридическую конструкцию налога и ввести ее в действие.

Некоторые ученые считают установление и введение налога юридическим фактом (фактическим составом), при этом и сам нормативно-правовой акт, регулирующий сферу налогообложения, также, с их точки зрения, является юридическим фактом (элементом фактического состава), на основании которого возникают, изменяют и прекращаются налоговые правоотношения [6].

С данным утверждением нельзя согласиться, поскольку сами нормы права (а, следовательно, и нормативно-правовой акт) не могут быть юридическими фактами, так как их функцией, как указано выше, является как раз установление юридических фактов и наделение их юридической силой. Именно норма права, как мы рассматривали выше, наделяет фактическое обстоятельство силой юридического факта. Поэтому сама норма не может быть юридическим фактом. Введение в действие налога не отделимо от введения в действие налогового законодательства и не может рассматриваться в качестве отдельного фактического обстоятельства.

2. Правосубъектность участников. Правоспособность (как элемент правосубъектности) — это общая юридическая основа

субъективного права, а юридический факт — это частная юридическая основа [7]. Соответственно без правосубъектности даже при наличии нормы права невозможно возникновение субъективных прав и обязанностей и, тем самым, правоотношения.

3. Наличием юридических фактов, предусмотренных нормой налогового права. Как правило, это следующий фактический состав:

А) Сама постановка налогоплательщика на налоговый учет порождает налоговое правоотношение (в юридической литературе указывается, что данный факт влечет начало (возникновение) стадии налогового контроля. Представляется, что такой подход слишком узкий) [8] в совокупности со следующими юридическими фактами. (Для налогоплательщиков — физических лиц данное правило актуально на сто процентов лишь в рамках предпринимательской деятельности. Для иных физических лиц выбор режима налогообложения невозможен и соответственно не является юридическим фактом.) Для отдельных налогов, предусмотренных выбранным режимом налогообложения, может быть предусмотрен специальный налоговый учет (например, постановка на учет в качестве плательщика ЕНВД). В этом случае можно говорить о фактическом составе, а не одиночном юридическом факте. (Постановка на налоговый учет налогоплательщика — это факт — действие (иногда акт, а иногда и поступок). А вот нахождение или ненахождение на налоговом учете — это факт — состояние, особенно актуальный для иностранных организаций).

Б) Выбор режима налогообложения конкретизирует перечень возникающих налоговых обязательств и обязательств, возникновение которых возможно. Выбор может осуществляться путем активных действий, то есть путем подачи заявления налогоплательщиком, либо за счет пассивного поведения, с помощью которого подтверждается выбор общей системы налогообложения. (Для некоторых видов экономической деятельности такой выбор отсутствует. Например, банков-

ская или страховая деятельности возможны лишь на общей системе налогообложения. На мой взгляд, такое исключение лишь подтверждает правило. Ограниченное использование диспозитивности в налоговых отношениях лишь подчеркивает их конформистский характер.)

В) Наличие объекта налогообложения.

Однако у большинства налогоплательщиков отсутствуют некоторые объекты налогообложения по налогам, которые они обязаны платить в соответствии с выбранным режимом налогообложения. Например, налогоплательщик вполне может не иметь земельных участков, не заниматься игорным бизнесом, не осуществлять водопользование. Более того, налогоплательщик может в течение более или менее продолжительного периода времени вообще не осуществлять экономическую деятельность и не обладать никакими объектами налогообложения.

Совершенно очевидно, что у такого налогоплательщика не возникает обязанности по уплате данных налогов. Но существует ли при этом налоговое обязательство или иное налоговое правоотношение? Отвечая на данный вопрос, следует иметь в виду, что, исходя из круга обязанных субъектов, все налоги мы можем разделить на две категории:

1) универсальные — обязательные налоги для всех налогоплательщиков определенного вида (организаций, физических лиц, индивидуальных предпринимателей);

2) специальные — налоги, обязательные только для налогоплательщиков, имеющих определенный специфический признак. В качестве такого признака законодатель использует либо владение каким — либо имуществом (основные средства, транспортные средства, земельный участок и др.), либо определенную деятельность налогоплательщика (реализация подакцизных товаров, водопользование, добычу полезных ископаемых).

Соответственно, к числу универсальных налогов мы можем отнести НДС, налог на прибыль организаций, НДФЛ, налоги, уплачи-

ваемые в связи с применением специальных налоговых режимов. Все остальные налоги являются специальными.

Основное отличие во взимании данных налогов заключается в порядке предоставления налоговой отчетности и, следовательно, осуществления налогового контроля. По универсальным налогам отчетность предоставляется независимо от наличия или отсутствия объекта налогообложения, а по специальным налогам — только при его наличии.

Наличие у налогоплательщика универсального налога обязанности подавать налоговую отчетность даже при отсутствии обязанности платить налог, установление ответственности за несвоевременное представление налоговой декларации по таким налогам и наделение налоговых органов правом осуществлять контроль по таким налогам свидетельствует о наличии правоотношения. Что это за правоотношение? Какова его природа?

Чтобы ответить на данные вопросы, на наш взгляд, следует проанализировать проблему незавершенности фактического состава, чтобы понять последствия отсутствия в нем одного элемента вообще и такого элемента, как объект налогообложения в частности.

По общему правилу, состав юридических фактов только тогда приобретает юридическую силу и влечет предусмотренные нормой права последствия, когда включает в себя все элементы (факты). Это значит, что отсутствие одного элемента фактического состава с необходимостью препятствует наступлению юридических последствий.

Следует признать, что в большинстве случаев это утверждение является истинным. Однако применительно к обязательственным отношениям можно говорить о некоторой специфике в этом вопросе. Применительно к сделке, совершенной под условием, частично осуществившийся фактический состав уже влечет за собой правовые последствия. Так «при условном договоре неполный фактический состав, то есть само соглашение сторон,

имеет и до наступления условия юридическую силу, которая состоит в том, что есть уже завязка юридических отношений. Вследствие этого ни та, ни другая сторона не вправе произвольно отступить от договора, то есть иными словами, уже имеется действительный договор. Окончательное действие договора зависит только от наступления условия, но не во власти сторон лишить договор значения»^[9].

Развивая данную идею, Красавчиков О. А. пришел к выводу о существовании в данной ситуации правовых связей двоякого рода. Во-первых, главное правоотношение, для возникновения которого необходим полный (завершенный) фактический состав. Во-вторых, вспомогательное правоотношение (обязательство), возникающее на основании неполного (незавершенного) состава. Содержанием данного правоотношения является обязанности (и соответствующие им права) каждой из сторон не препятствовать (или не содействовать) наступлению предусмотренного договором условия^[10, с.59].

Налоговое обязательство по уплате универсальных налогов, на мой взгляд, может быть охарактеризовано как условное, поскольку его стороны, вступая в правоотношение, не знают, будет ли у налогоплательщика объект налогообложения или нет. До окончания налогового периода ни одна из сторон не знает, получит ли налогоплательщик прибыль (иной объект налогообложения) или нет, но при этом между ними складываются отношения в рамках налогового обязательства: уплачиваются авансовые платежи, подается налоговая отчетность, осуществляется налоговый контроль. Если по итогам налогового периода налогоплательщик получает прибыль, то возникает обязанность заплатить налог, если прибыль не возникает, то авансовые платежи приобретают статус излишне уплаченного налога. Тем самым подтверждается отсутствие обязанности платить налог с самого начала налогового периода.

Таким образом, применительно к универсальным налогам при наличии неполного

фактического состава (без объекта налогообложения) возникает вспомогательно-организационное налоговое обязательство, в силу которого налогоплательщик обязан не препятствовать возникновению объектов налогообложения, осуществлять их правильный учет, подавать отчетность, в некоторых случаях даже платить авансовые платежи, а публично-территориальное образование в лице налоговых органов имеет право контролировать правильность установления данных юридических фактов и отражения их в документах учета и отчетности.

При условии появления объекта налогообложения вспомогательно-организационное налоговое обязательство преобразуется в основное налоговое обязательство с традиционным набором прав и обязанностей.

Налоговое обязательство по уплате специальных налогов возникает только при наличии полного фактического состава, включающего в себя и объект налогообложения. При отсутствии данного юридического факта никаких правовых связей между налогоплательщиком и публично-территориальным образованием не возникает.

Следует отметить, что разделение налогов на универсальные и специальные не является чем-то постоянным и неизменным. Так к числу универсальных налогов до 2010 года относился и налог на имущество организаций. Однако путем внесения изменений в ст. 373 НК РФ данный налог приобрел статус специального. Представляется, что данное разделение вызвано не степенью значимости данных налогов для доходной части бюджета (иначе к числу универсальных был бы отнесен и НДС), а иными причинами.

Если проанализировать сущность вспомогательно-организационного налогового обязательства, то приходишь к выводу, что оно предназначено для установления факта возникновения объекта налогообложения и доведения информации до налогового органа. Не существует других источников, кроме самого налогоплательщика, для получения до-

стоверной информации о размере его дохода, прибыли и объемах его реализации.

Для специальных же налогов данное правоотношение не требуется, поскольку наличие объекта налогообложения по ним устанавливается в рамках других правоотношений по предоставлению информации

от государственных органов (информацию об объектах недвижимости и транспортных средствах предоставляют соответствующие регистрирующие органы, о лицензируемых видах деятельности (водопользование, игорный бизнес) — лицензирующие органы).

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Кучеров И. И. Теория налогов и сборов. М., 2009. С. 301.
2. Кучеров И. И. Объект налога как правовое основание налогообложения // Финансовое право. 2009. № 1. С. 8–12.; Павленко С. П. Некоторые проблемы определения объекта налогообложения по налогу на доходы физических лиц в России и за рубежом // Финансовое право. 2010. № 5.
3. Иванова В. Н. Юридическая конструкция налога как фактор совершенствования налогового законодательства. Ульяновск, 2009. С. 213.
4. Алексеев С. С. Проблемы теории права: курс лекций. В 2 т. Т. 1. Основные вопросы общей теории социалистического права. Свердловск, 1972. С. 343.
5. Демин А. В. Нормы налогового права. Красноярск, 2010. С. 68.
6. Саттарова Н. А., Бабанова Ю. В. Юридические факты в налоговом праве (вопросы теории и практики): монография. М.: Юрлитинформ, 2012. — С. 43, 80–81.
7. Красавчиков О. А. Юридические факты в советском гражданском праве. М., 1958. С. 40.
8. Саттарова Н. А., Бабанова Ю. В. Юридические факты в налоговом праве (вопросы теории и практики): монография. М.: Юрлитинформ, 2012. — С. 88.
9. Новицкий И. Б. Сделка, исковая давность, том курса советского гражданского права. М., 1954. С. 49.
10. Красавчиков О. А. Юридические факты в советском гражданском праве. М., 1958. С. 59.

REFERENCES (TRANSLITERATED)

1. Kuchеров I. I. Teoriya nalogov i sborov. M., 2009. S. 301.
2. Kuchеров I. I. Ob'ekt naloga kak pravovoe osnovanie nalogooblozheniya // Finansovoe pra-vo. 2009. № 1. S. 8–12.; Pavlenko S. P. Nekotorye problemy opredeleniya ob'ekta nalogoob-lozheniya po nalogu na dokhody fizicheskikh lits v Rossii i za rubezhom // Finansovoe pravo. 2010. № 5.
3. Ivanova V. N. Yuridicheskaya konstruktsiya naloga kak faktor sovershenstvovaniya nalogovo-go zakonodatel'stva. Ul'yanskovsk, 2009. S. 213.
4. Alekseev S. S. Problemy teorii prava: kurs lektsii. V 2 t. T. 1. Osnovnyne voprosy obshchei teorii sotsialisticheskogo prava. Sverdlovsk, 1972. S. 343.
5. Demin A. V. Normy nalogovogo prava. Krasnoyarsk, 2010. S. 68.
6. Sattarova N. A., Babanova Yu.V. Yuridicheskie fakty v nalogovom prave (voprosy teorii i praktiki): monografiya. M.: Yurlitinform, 2012. — S. 43, 80–81.
7. Krasavchikov O. A. Yuridicheskie fakty v sovetskom grazhdanskom prave. M., 1958. S. 40.
8. Sattarova N. A., Babanova Yu.V. Yuridicheskie fakty v nalogovom prave (voprosy teorii i praktiki): monografiya. M.: Yurlitinform, 2012. — S. 88.
9. Novitskii I. B. Sdelka, iskovaya davnost', tom kursa sovetskogo grazhdanskogo prava. M., 1954. S. 49.
10. Krasavchikov O. A. Yuridicheskie fakty v sovetskom grazhdanskom prave. M., 1958. S. 59.