

Налоговое обязательство как категория налогового права

Tax Obligation as a Category of Tax Law

Игорь Иванович Бабин
[Igor Ivanovich Babin]

Abstract: Systematization and codification of the tax legislation is an important stage of its development. The aim of codification is not just a collection of the tax legislation into a single legislative act, but the coordination and development of unified fiscal and legal terms, the elimination of gaps and conflicts in the legal regulation. An important element of such codification is the account of the positive experience of foreign countries and scientific researchers. The paper shows the development of the category of “tax obligation” in the financial and legal sciences and tax legislation. The relationships of such categories as the tax obligation and tax duty are analysed. The interrelation of the tax obligation and tax relationship is revealed. The dynamics of the tax obligation is investigated.

Key Words: Tax Law; Tax Legislation; Tax Obligation; Tax Duty; Tax Relationship; Ukraine.

Аннотация: Систематизация и кодификация налогового законодательства является важным этапом его развития. Задачей кодификации является не просто собрание налогового законодательства в единый нормативно-правовой акт, а согласование и выработка единой налогово-правовой терминологии, устранение пробелов и коллизий в правовом регулировании. Важным элементом такой кодификации является учет позитивного опыта зарубежных стран и научных разработок ученых. В статье показывается развитие категории “налоговое обязательство” в финансово-правовой науке и налоговом законодательстве. Анализируется соотношение таких категорий как налоговое обязательство и налоговая обязанность. Раскрывается взаимосвязь налогового обязательства и налогового правоотношения. Исследуется динамика налогового правоотношения.

Ключевые слова: Налоговое право; налоговое законодательство; налоговое обязательство; налоговая обязанность; налоговые правоотношения; Украина.

Введение

Одной из центральных категорий налогового права является налоговое обязательство. Впервые введенный Законом Украины “О налоге на добавленную стоимость”, а позднее распространенный на все видовые юридические конструкции налога Законом Украины “О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами” термин “налоговое обязательство” неоднозначно был воспринят учеными, что, в свою очередь, отразилось на дальнейшем развитии этой категории в налоговом законодательстве Украины.¹ Систематизация налогового законодательства и принятие Налогового кодекса Украины привели к сужению использования этой категории, ее частичной подмене другими неравнозначными по содержанию понятиями. Результатом такой непродуманной и непоследовательной деятельности законодателя стало усложнение и расширение налогово-правовой терминологии, противоречия между Общей и Особенной частью Налогового кодекса Украины. Поэтому исследования правовой природы и содержания налогового обязательства по-прежнему остаются актуальными.

Налоговое обязательство в доктрине и законодательстве

Ряд ведущих ученых отрицают целесообразность использования данного понятия в налоговом законодательстве. Так, Н. П. Кучерявенко отмечает, что исключительное положение государства как организатора, контролера налоговых правоотношений, собственника налоговых поступлений дает основание говорить о существовании не налогового обязательства, а обязанности. По мнению ученого, термин “обязательство” характерный для диспозитивного регулирования, когда речь идет о некоторой равности сторон,

¹ BABIN, I. I. *Tax Law of Ukraine: Textbook*. Chernivtsi: Yuriy Fedkovych Chernivtsi National University Press, 2012, pp. 190-200. ISBN 978-966-423-190-6 [in the Ukrainian original БАБІН, І. І. *Податкове право України: Навчальний посібник*. Чернівці: Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича, 2012, с. 190-200. ISBN 978-966-423-190-6].

встречных правах и обязанностях. Но в налоговых отношениях трудно увидеть отношения равенства, условий договоров или соглашений.²

Подобной точки зрения придерживается и ряд российских ученых. В частности, по мнению А. В. Демина, термин “обязательство” имеет ярко выраженную частноправовую природу и базируется на свободно выраженном волеизъявлении лица тем или иным способом (на собственное усмотрение) реализовать свою правосубъектность в рамках диспозитивного правового регулирования. Таким образом, обязательство – это разновидность юридической обязанности, которая добровольно принимается на себя лицом, которое участвует в правоотношениях диспозитивного, как правило, договорного характера. Возникновение и исполнение налоговой обязанности, как отмечает А. В. Демин, не зависит от желания (усмотрения, волеизъявления) самого налогоплательщика, а вытекает непосредственно из закона. Императивный метод налогового права не предусматривает возможности освобождения кого-либо от уплаты налога на усмотрение одного из участников налоговых правоотношений, тем более от исполнения налоговой обязанности, не вправе отказаться сам налогоплательщик.³

Авторы Налогового кодекса Украины, или прислушиваясь к мнению авторитетных ученых, или слепо копируя положения Налогового кодекса Российской Федерации (в котором используется термин “налоговая обязанность”, а не “налоговое обязательство”) попробовали отказаться от термина “налоговое обязательство” и заменить его термином “налоговая обязанность”. Но или попытки были несистемными, или невозможна подмена понятий с разным смысловым наполнением одного другим (по нашему мнению, скорее второе), но попытки оказались неудачными и вместо логично согласованного, понятного текста Налогового кодекса Украины (что для и так довольно громоздкого и сложного для понимания налогового законодательства является чрезвычайно

² KUCHERIAVENKO, M. P. Course of Tax Law. In: *Doctrine of the Tax: Volume III*. Kharkiv: Legas; Right, 2005, p. 375. ISBN 966-8467-42-6 [in the Russian original КУЧЕРЯВЕНКО, Н. П. Курс налогового права. В: *Учение о налоге: Том III*. Харьков: Легас; Право, 2005, с. 375. ISBN 966-8467-42-6].

³ DEMIN, A. V. *Tax Law in Russia: Textbook*. Moscow: Yurlitinform, 2006, pp. 251-252. ISBN 5-93295-192-3 [in the Russian original ДЕМИН, А. В. *Налоговое право России: Учебное пособие*. Москва: Юрлитинформ, 2006, с. 251-252. ISBN 5-93295-192-3].

важным) имеем неопределенность терминологии, существование для обозначения одного и того же явления нескольких совсем разных терминов. Так, в Налоговом кодексе Украины параллельно используются такие термины как налоговая обязанность, налоговое обязательство, денежное обязательство, сумма налога.

“Налоговое обязательство” и “налоговая обязанность”: соотношение категорий

Внедрение в налоговое законодательство термина “налоговая обязанность” порождает несколько вопросов. Во-первых, в чем заключается разница между обязанностями налогоплательщиков, предусмотренных статьей 16 Налогового кодекса Украины, и налоговой обязанностью специально выделенной статьей 36 этого Кодекса. Пункт 36.1 статьи 36 Налогового кодекса Украины определяет, что налоговой обязанностью признается обязанность налогоплательщика вычислить, задекларировать и/или сумму налога или сбора в порядке и строки, определенные этим Кодексом, законами о вопросах таможенного дела. Но аналогичные по содержанию обязанности есть в перечне, предусмотренном статьей 16 Налогового кодекса Украины.

Взяв за основу классификацию обязанностей налогоплательщиков предложенную С. Г. Пепеляевым, обязанности, перечисленные в статье 16 Налогового кодекса Украины можно сгруппировать в три группы: 1) обязанности организационного характера (статья на учет или зарегистрироваться в налоговом органе, подавать компетентным органам необходимую информацию...); 2) обязанности по уплате налогов (самостоятельно и правильно вычислять суммы налоговых платежей, своевременно и в полной мере их уплачивать, погашать налоговую задолженность); 3) обязанности по учету и отчетности (вести бухгалтерский учет, своевременно составлять и подавать отчетность, вносить в нее изменения, хранить документы на протяжении установленного периода, подавать в налоговый орган документы, объяснения...).⁴ Согласно этой классификации, налоговая обязанность, определенная статьей 36 Налогового кодекса Украины относится ко второй группе (обязанности по уплате налогов). Отличительной особенностью

⁴ PEPELYAEV, S. G. ed. *Tax Law: Textbook*. Moscow: Yurist, 2003, pp.166-177. ISBN 5-7975-0625-4 [in the Russian original ПЕПЕЛЯЕВ, С. Г. ред. *Налоговое право: Учебник*. Москва: Юристъ, 2003, с. 166-177. ISBN 5-7975-0625-4].

налоговой обязанности, по мнению законодателя, согласно пункта 36.3. статьи 36 Налогового кодекса Украины является то, что налоговая обязанность является безусловной и первоочередной относительно других неналоговых обязанностей налогоплательщиков, кроме случаев предусмотренных законом. В первую очередь вызывает сомнение применение местоимения «других» в данной норме, поскольку это относит налоговую обязанность к неналоговым обязанностям налогоплательщиков. Поэтому, логичнее эта норма выглядела бы без этого местоимения: налоговая обязанность является безусловной и первоочередной относительно неналоговых обязанностей налогоплательщиков, кроме случаев предусмотренных законом.

Во-вторых, соглашаемся с мнением Н. П. Кучерявенко, что “Осуществление конкретных видов обязанностей налогоплательщиков стает возможным только в условиях последовательных, изменяющих друг друга стадий... Очевидно, что реализация обязанности по уплате налога невозможна без постановления на учет налогоплательщиков (предоставление сведений о налогоплательщиках в единый реестр), без учетных действий относительно объекта налогообложения. Тем более невозможно представить обязанности по налоговому отчету без реализации обязанностей двух предыдущих групп”.⁵ Это означает, что обязанности налогоплательщиков тесно связаны между собою, обуславливают друг друга и выделять или предоставлять преимущество одним обязанностям налогоплательщиков относительно других значит нарушать целостность, последовательность и действенность системы обязанностей налогоплательщиков.

По мнению авторов Научно-практического комментария к Налоговому кодексу Украины, одним из достижений действующей редакции Налогового кодекса Украины является приведение терминологии налогового законодательства в соответствие к положениям Конституции Украины.⁶ В частности это относится к размеже-

⁵ KUCHERIAVENKO, M. P. Course of Tax Law. In: *Doctrine of the Tax: Volume III*. Kharkiv: Legas; Right, 2005, p. 157. ISBN 966-8467-42-6 [in the Russian original КУЧЕРЯВЕНКО, Н. П. Курс налогового права. В: *Учение о налоге: Том III*. Харьков: Легас; Право, 2005, с. 157. ISBN 966-8467-42-6].

⁶ AZAROV, M. J. ed. *Scientific and Practical Comments of Tax Code of Ukraine: Volume 1*. 2nd ext. and rev. ed. Kiev: Ministry of Finance of Ukraine; National University DPS of Ukraine, 2011, pp. 35-36. ISBN 978-966-337-260-0 [in the Ukrainian original АЗАРОВ, М.

ванию таких категорий как налог и сбор и исключение из налогового законодательства непредусмотренного Конституцией Украины термина “обязательный платеж”.⁷

Если быть последовательным и использовать в налоговом законодательстве терминологию Конституции Украины, то следует применять термин “обязанность уплачивать налоги и сборы” (ст. 67 Конституции). Но проблема применения термина “налоговая обязанность” вместо “налоговое обязательство” заключается не только в введении в налоговое законодательство нового термина, который фактически является синонимом понятия “обязанность уплачивать налоги и сборы”, но и в том, что понятие “налоговая обязанность” (обязанность уплачивать налоги и сборы) и “налоговое обязательство” – совсем разные налогово-правовые категории. Если налоговое обязательство отображает исключительно имущественную сторону налоговых правоотношений и его сущность сводится к обязанности передачи некоторой суммы денежных средств (налоги только в форме денежных средств могут рассматриваться как элемент доходной части бюджетов, которые собственно и являются собой централизованные денежные фонды)⁸ от налогоплательщиков к публичному субъекту (государству и/или иной административно-территориальной единице), то обязанность уплачивать налоги и сборы (налоговая обязанность) является понятием комплексным, значительно шире по содержанию, охватывает все без исключения обязанности налогоплательщиков в налоговых правоотношениях, то есть отображает не только имущественную, но и организационную сторону налоговых правоотношений. Ведь в науке налогового права достаточно аргументированным является суждение об организационно-имущественном характере налоговых

Я. ред. *Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: Том 1.* 2-ге доп. та перероб. вид. Київ: Міністерство фінансів України; Національний університет ДПС України, 2011, с. 35-36. ISBN 978-966-337-260-0].

⁷ VORONOVA, L. K. *Financial Law of Ukraine: Textbook.* Kiev: Precedent; My Book, 2006. 440 p. ISBN 966-520-091-7; ISBN 966-8845-02-1 [in the Ukrainian original ВОРОНОВА, Л. К. *Фінансове право України: Підручник.* Київ: Прецедент; Моя книга, 2006. 440 с. ISBN 966-520-091-7; ISBN 966-8845-02-1].

⁸ VINNITSKIY, D. V. *Russian Tax Law: Problems of Theory and Practice.* Saint Petersburg: Legal Center Press, 2003, p. 108. ISBN 5-94201-142-7 [in the Russian original ВИННИЦКИЙ, Д. В. *Российское налоговое право: Проблемы теории и практики.* Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс, 2003, с. 108. ISBN 5-94201-142-7].

правоотношений.⁹ Таким образом, подмена налогового обязательства налоговой обязанностью является сужением значения последней и порождает необходимость дополнительного разграничения налоговой обязанности и обязанности уплачивать налоги и сборы.

Налоговое обязательство и налоговое правоотношение

Относительно неприятия термина “налоговое обязательство” для налогового законодательства представляют интерес выводы А. И. Худякова, специально исследовавшего эту проблему. Ученый отмечает, что для идеологического и политического оправдания в сфере налогообложения государству более выгодно использовать категорию “налоговая обязанность”, которая относится только к одной стороне налогового правоотношения – налогоплательщику. Другая сторона – государство – находится как бы в правовом вакууме, владея неопределенным (и поэтому неограниченным) набором прав и не несет никаких обязанностей.¹⁰

На справедливость данного высказывания указывает содержание статей 16 – 17 и 20 – 21 Налогового кодекса Украины. Именно этим, по нашему мнению, объясняется негативное отношение части ученых и законодателя к использованию в законодательстве термина “налоговое обязательство”, а не его “частноправовой природой”. Опасение относительно перенесения в налоговое право диспозитивных начал правового регулирования через термин “обязательство” беспочвенны, поскольку налоговое обязательство – особый вид обязательства, который не является тождественным гражданско-правовому обязательству. Обязательства не являются прерогативой гражданского права. Они являются межотраслевой конструкцией, которая характерна для любых имущественных отношений, которые опосредствуют перемещение материальных благ. Финансовые правоотношения, в том числе налоговые, по своему содержанию являются имущественными отношениями, а властный характер налоговых правоотношений и императивные основания их

⁹ DEMIN, A. V. *Tax Law in Russia: Textbook*. Moscow: Yurлитinform, 2006, pp. 109-115. ISBN 5-93295-192-3 [in the Russian original ДЕМИН, А. В. *Налоговое право России: Учебное пособие*. Москва: Юрлитинформ, 2006, с. 109-115. ISBN 5-93295-192-3].

¹⁰ KHUDIYAKOV, A. I. *Financial Law of the Republic of Kazakhstan: Special Part*. Almaty: Norma-K, 2002, p. 161. ISBN 9965-608-05-9 [in the Russian original ХУДЯКОВ, А. И. *Финансовое право Республики Казахстан: Особенная часть*. Алматы: Норма-К, 2002, с. 161. ISBN 9965-608-05-9].

возникновения не исключают возможности применения термина “обязательство”.

Метод налогового права не может содержать существенных отличий от метода финансового права, а в других частях финансового права термин “обязательство” используется довольно широко. Например, в статье 2 Бюджетного кодекса Украины используется термин бюджетное обязательство, под которым понимается любое осуществленное соответственно к бюджетному ассигнованию размещение заказа, заключение договора, приобретение товара, услуги или осуществление иных аналогичных операций на протяжении бюджетного периода, согласно с которыми необходимо осуществить платежи на протяжении этого же периода или в будущем. Также необходимо отметить, что понятие обязательства используется в финансовом праве при определении термина государственного долга (ст. 2 Бюджетного кодекса Украины). В то же время, в разных отраслях права обязательства имеют свои особенности. И законодатель, используя те или иные юридические конструкции, должен обязательно учитывать специфику сферы правового регулирования.

Целесообразность применения в налоговом праве категории “налоговое обязательство” понимали советские ученые¹¹ и понимает значительная часть современных исследователей.¹² Проблема, по нашему мнению, должна заключаться не в возможности или невозможности использования термина “налоговое обязательство”, а в содержании данного понятия, то есть, что под ним необходимо понимать. В п. 14.1.156 ст. 14 Налогового кодекса Украины налоговое обязательство определяется как сумма средств, которую нало-

¹¹ ROVINSKIY, E. *Soviet Financial Law: Textbook*. Moscow: Moscow State Law Academy, 1957, pp. 99-100 [in the Russian original РОВИНСКИЙ, Е. *Советское финансовое право: Учебное пособие*. Москва: Всесоюзный юридический заочный институт, 1957, с. 99-100].

¹² См., напр.: VINNITSKIY, D. V. *Russian Tax Law: Problems of Theory and Practice*. Saint Petersburg: Legal Center Press, 2003, p. 301. ISBN 5-94201-142-7 [in the Russian original ВИННИЦКИЙ, Д. В. *Российское налоговое право: Проблемы теории и практики*. Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс, 2003, с. 301. ISBN 5-94201-142-7]; PEPELYAEV, S. G. ed. *Tax Law: Textbook*. Moscow: Yurist, 2003, p. 147. ISBN 5-7975-0625-4 [in the Russian original ПЕПЕЛЯЕВ, С. Г. ред. *Налоговое право: Учебник*. Москва: Юристъ, 2003, с. 147. ISBN 5-7975-0625-4]; и KARASEVA, M. V. *Financial Relations*. Moscow: Infra-M, 2001, pp. 276-280. ISBN 5-16-000651-6 [in the Russian original КАРАСЕВА, М. В. *Финансовое правоотношение*. Москва: Инфра-М, 2001, с. 276-280. ISBN 5-16-000651-6].

гоплательщик, в том числе налоговый агент, должен уплатить в соответственный бюджет как налог или сбор на основании, в порядке и строки, определенные налоговым законодательством (в т. ч. сумма средств, определенная налогоплательщиком в налоговом векселе и не уплачена в установленный законом срок). Аналогичное определение содержалось в Законе Украины “О налоге на добавленную стоимость”, где под налоговым обязательством понималась общая сума налога, полученная (начисленная) налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, определенная согласно с этим Законом.¹³ Закон Украины “О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами” определял налоговое обязательство как обязательство налогоплательщика уплатить в бюджеты или государственные целевые фонды соответственную сумму средств в порядке и в сроки, определенные этим Законом или другими законами Украины.¹⁴

Считаем, что понятие “налоговое обязательство” следует использовать для обозначения налогового правоотношения, в котором налоговый орган владеет правом требования, а налогоплательщик обязан осуществить действия по передачи некоторой суммы денежных средств в бюджет. Именно в таком значении оно используется в Налоговом кодексе Украины для определения видовых юридических конструкций налога. Поэтому более точным является определение, которое содержалось в Законе Украины “О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами”.

Динамика налогового обязательства

Хотелось бы также обратить внимание на динамику налогового обязательства (за терминологией Налогового кодекса Украины – налоговой обязанности). Налоговое обязательство возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, определенных на-

¹³ См.: п. 1.6 ст. 1. *Law of Ukraine on Value Added Tax*. Supreme Council of Ukraine, 1997, No. 21, p. 156 [in the Ukrainian original *Закон України Про податок на додану вартість*. Відомості Верховної Ради України, 1997, № 21, ст. 156].

¹⁴ См.: п. 1.2 ст. 1. *Law of Ukraine on the Liabilities of Taxpayers to Budgets and State Trust Funds*. Supreme Council of Ukraine, 2001, No. 10, p. 44 [in the Ukrainian original *Закон України Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами*. Відомості Верховної Ради України, 2001, № 10, ст. 44].

логовым законодательством. Общими основаниями возникновения является наличие у налогоплательщика объекта налога и окончание налогового периода, по окончании которого сумма налога должна быть вычислена и уплачена. В то же время, по каждому налогу могут устанавливаться свои особенные основания, которые являются самостоятельными юридическими фактами, формирующими сложный фактический состав.

Например, датой возникновения налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость с поставки товаров/услуг считается дата, которая приходится на налоговый период, на протяжении которого происходит любое из событий, что случилось раньше:

- ✚ дата зачета средств от покупателя/заказчика на банковский счет налогоплательщика, как оплата товаров/услуг, что подлежат поставке, а в случае поставки товаров/услуг за наличные – дата оприходования средств в кассе налогоплательщика, а в случае отсутствия такой – дата инкассации наличности в банковском учреждении, которое обслуживает налогоплательщика;
- ✚ дата отгрузки товаров, а в случае экспорта товаров – дата оформления таможенной декларации, которая свидетельствует о факте пересечения таможенной границы Украины, оформленной соответственно к требованиям таможенного законодательства, а для услуг – дата оформления документа, что свидетельствует о факте поставки услуг налогоплательщиком (п. 187.1 ст. 187 Налогового кодекса Украины).

Относительно окладных налогов, исчисление которых осуществляют налоговые органы таким основанием является налоговое уведомление отосланное налогоплательщику об уплате налога.¹⁵

Налоговое законодательство Украины предусматривает возможность рассрочки и отсрочки налоговых обязательств (п. 100 Налогового кодекса Украины). Рассрочкой, отсрочкой налогового обязательства является перенесение сроков уплаты налогоплательщиком его налогового обязательства под проценты, из расчета 120 % годовых учетной ставки Национального банка Украины, действующей на день возникновения такого налогового обязательства

¹⁵ BABIN, I. I. *Juridical Structure of Tax: Monograph*. Chernivtsi: Ruta, 2008, pp. 158-160. ISBN 978-966-423-009-1 [in the Ukrainian original БАБІН, І. І. *Юридична конструкція податку: Монографія*. Чернівці: Рута, 2008, с. 158-160. ISBN 978-966-423-009-1].

или на день его (его части) погашения, в зависимости от того, которая из таких ставок является большей, за каждый просроченный календарный день его уплаты. Основанием для рассрочки налогового обязательства налогоплательщика является предоставление им достаточных доказательств существования обстоятельств, перечень которых определяется Кабинетом Министров Украины, которые свидетельствуют о существовании угрозы возникновения или увеличения налоговой задолженности такого налогоплательщика, а также экономического обоснования, которое свидетельствует о возможности погашения налогового обязательства и/или увеличения налоговых поступлений в соответствующий бюджет в последствии применения режима рассрочки, на протяжении которого произойдут изменения политики управления производством или сбытом такого налогоплательщика. Рассроченные суммы налогового обязательства (в том числе отдельно – суммы штрафных (финансовых) санкций) погашаются равными частями, начиная с месяца, который наступает за тем месяцем, в котором принято решение о предоставлении такой рассрочки. Основанием для отсрочки налогового обязательства налогоплательщика является предоставление им доказательств, перечень которых определяется Кабинетом Министров Украины, которые свидетельствуют о наличии обстоятельств непреодолимой силы, что привели к угрозе возникновения или накопления налоговой задолженности такого налогоплательщика, а также экономическое обоснование, которое свидетельствует про возможность погашения налогового обязательства и/или увеличения налоговых поступлений в соответствующий бюджет в последствии применения режима отсрочки на протяжении которого произойдут изменения политики управления производством или сбытом такого налогоплательщика. Отсроченные суммы налогового обязательства погашаются равными частями начиная с любого месяца, определенного соответствующим контролирующим органом или органом местного самоуправления, но не позднее окончания 12 календарных месяцев с дня возникновения такого налогового обязательства или одноразовым платежом.

По общему правилу, налоговое обязательство прекращается в последствии его надлежащего исполнения, то есть, когда налог уплачен налогоплательщиком своевременно и в полной мере. К другим основаниям, которые прекращают налоговое обязательство, действующее налоговое законодательство Украины относит:

1) ликвидацию юридического лица; 2) смерть физического лица, признание его недееспособным или пропавшим без вести; 3) утрата лицом признаков налогоплательщика, которые определены этим Кодексом; 4) отмена налоговой обязанности в предусмотренный законодательством способ (ст. 37 Налогового кодекса Украины). Для примера, статья 44 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает следующие основания прекращения налоговой обязанности: 1) уплата налога (сбора) налогоплательщиком; 2) возникновение иных обстоятельств, с которыми налоговое законодательство связывает прекращение налоговой обязанности; 3) смерть налогоплательщика или признание его умершим; 4) ликвидация организации – налогоплательщика после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетами (внебюджетными фондами).¹⁶

Хотя вряд ли можно считать смерть физического лица – налогоплательщика или ликвидацию организации – налогоплательщика основанием прекращения налогового обязательства. В этой ситуации основаниями, что прекращают налоговое обязательство таких лиц, является уплата налога за счет средств и имущества этих лиц наследниками/ликвидационной комиссией, а в случае недостаточности имущества для исполнения налогового обязательства – списание налоговой задолженности, что соответственно и предусмотрено статьями 97 – 101 Налогового кодекса Украины.

Вызывает сомнение и перенесение в налоговое законодательство предложенного Н. П. Кучерявенко такого основания прекращения налогового обязательства (в редакции ученого – налоговой обязанности) как утрата лицом признаков налогоплательщика. Так, Н. П. Кучерявенко пишет: “Эти обстоятельства выделяют специфическую группу налогов, реализация обязанностей по которым базируется на понятии налогоплательщика как специального субъекта. К такому роду платежей можно отнести, например, налог с владельцев транспортных средств и других самоходных машин и механизмов. Особенностью этих обстоятельств, что прекращают исполнение налоговой обязанности, является то, что налогоплательщик продолжает существовать как обязанное лицо, но утрата или изме-

¹⁶ BELYKH, V. S. and D. V. VINNITSKIY. *Tax Law in Russia*. Moscow: Norma, 2004. 320 p. ISBN 5-89123-851-9 [in the Russian original БЕЛЫХ, В. С. и Д. В. ВИННИЦКИЙ. *Налоговое право России*. Москва: Норма, 2004. 320 с. ISBN 5-89123-851-9].

нение его отдельных признаков исключает налоговую обязанность по конкретному виду платежа. Физическое лицо может оставаться обязанным по целому комплексу налоговых платежей, но утрата транспортного средства обуславливает отсутствие у него обязанности по учету, уплате и отчетности относительно налога с владельцев транспортных средств. Более того, такие обязанности связаны фактически не просто с наличием транспортного средства, но с его использованием, воздержание от которого может привести к неисполнению налоговой обязанности”.¹⁷

На наш взгляд, понятие “прекращение налогового обязательства” необходимо применять к налоговому обязательству, которое уже возникло и существует. Налоговое обязательство в регулярных налогах ограничено четкими временными рамками – налоговым периодом. Утрата объекта налога в данном налоговом периоде, не породит налоговое обязательство налогоплательщика по данному налогу в будущем, но относительно этого налогового периода оно будет существовать и должно быть исполнено налогоплательщиком. По нашему мнению, обстоятельствами, которые прекращают налоговое обязательство, кроме его исполнения налогоплательщиком, также являются: удержание налога налоговым агентом; принудительное взыскание налоговой задолженности; списание налоговой задолженности, в случае признания ее безнадежной; уплата налога в случае смерти физического лица, ликвидации или реорганизации юридического лица его правопреемником; зачет излишне уплаченной суммы налога или взысканной налоговой задолженности в счет будущих платежей.

Интересным заимствованием из Налогового кодекса Российской Федерации является предусмотренная в Налоговом кодексе Украины возможность “приостановления исполнения налогового обязательства”. Так, если имущество недееспособного или безвестно пропавшего лица недостаточно для обеспечения исполнения денежных обязательств такого физического лица, а также для уплаты начисленных штрафных (финансовых) санкций, то сумма налоговой задолженности списывается в порядке, установленном центральным органом государственной налоговой службы. В случае

¹⁷ KUCHERIAVENKO, M. P. Course of Tax Law. In: *Doctrine of the Tax: Volume III*. Kharkiv: Legas; Right, 2005, p. 403. ISBN 966-8467-42-6 [in the Russian original КУЧЕРЯВЕНКО, Н. П. Курс налогового права. В: *Учение о налоге: Том III*. Харьков: Легас; Право, 2005, с. 403. ISBN 966-8467-42-6].

отмены судом решения о признании физического лица безвестно пропавшим или принятия решения о возобновлении гражданской дееспособности физического лица признанного недееспособным, денежное обязательство такого физического лица возобновляется в части списанных сумм налогов. Штрафные (финансовые) санкции в таком случае не уплачиваются за период с дня придания законной силы решению суда о признании физического лица безвестно пропавшим или недееспособным до дня придания законной силы решению об отмене решения о признании физического лица безвестно пропавшим или решения о возобновлении гражданской дееспособности физического лица (п. 99 Налогового кодекса Украины).

Заключение

Подытоживая выше изложенное, необходимо отметить следующее. Систематизация и кодификация налогового законодательства является важным этапом его развития. Задачей кодификации является не просто собрание налогового законодательства в единый нормативно-правовой акт, а согласование и выработка единой налогово-правовой терминологии, устранение пробелов и коллизий в правовом регулировании. Важным элементом такой кодификации является учет позитивного опыта зарубежных стран и научных разработок ученых. В принятом Налоговом кодексе Украины можно увидеть много заимствований с Налогового кодекса Российской Федерации, в частности, относительно налоговой обязанности и ее динамики. Заимствуя положения Налогового кодекса Российской Федерации, авторам Налогового кодекса Украины целесообразно было бы также провести анализ практики их применения. Ведь Налоговый кодекс Российской Федерации также далек от идеала и много его положений критично воспринимается учеными, в том числе и относительно определения понятия налоговой обязанности, оснований ее возникновения, изменений и прекращения.

Библиографический список [References]

- AZAROV, M. J. ed. *Scientific and Practical Comments of Tax Code of Ukraine: Volume 1*. 2nd ext. and rev. ed. Kiev: Ministry of Finance of Ukraine; National University DPS of Ukraine, 2011. 590 p. ISBN 978-966-337-260-0 [in the Ukrainian original АЗАРОВ, М. Я. ред. *Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: Том 1*. 2-ге доп. та перероб. вид. Київ: Міністерство фінансів

- України; Національний університет ДПС України, 2011. 590 с. ISBN 978-966-337-260-0].
- BABIN, I. I. *Juridical Structure of Tax: Monograph*. Chernivtsi: Ruta, 2008. 271 p. ISBN 978-966-423-009-1 [in the Ukrainian original БАБІН, І. І. *Юридична конструкція податку: Монографія*. Чернівці: Рута, 2008. 271 с. ISBN 978-966-423-009-1].
- BABIN, I. I. *Tax Law of Ukraine: Textbook*. Chernivtsi: Yuriy Fedkovych Chernivtsi National University Press, 2012. 503 p. ISBN 978-966-423-190-6 [in the Ukrainian original БАБІН, І. І. *Податкове право України: Навчальний посібник*. Чернівці: Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича, 2012. 503 с. ISBN 978-966-423-190-6].
- BELYKH, V. S. and D. V. VINNITSKIY. *Tax Law in Russia*. Moscow: Norma, 2004. 320 p. ISBN 5-89123-851-9 [in the Russian original БЕЛЫХ, В. С. и Д. В. ВИННИЦКИЙ. *Налоговое право России*. Москва: Норма, 2004. 320 с. ISBN 5-89123-851-9].
- DEMINS, A. V. *Tax Law in Russia: Textbook*. Moscow: Yurlitinform, 2006. 424 p. ISBN 5-93295-192-3 [in the Russian original ДЕМИН, А. В. *Налоговое право России: Учебное пособие*. Москва: Юрлитинформ, 2006. 424 с. ISBN 5-93295-192-3].
- KARASEVA, M. V. *Financial Relations*. Moscow: Infra-M, 2001. 283 p. ISBN 5-16-000651-6 [in the Russian original КАРАСЕВА, М. В. *Финансовое правоотношение*. Москва: Инфра-М, 2001. 283 с. ISBN 5-16-000651-6].
- KHUDIAKOV, A. I. *Financial Law of the Republic of Kazakhstan: Special Part*. Almaty: Norma-K, 2002. 344 p. ISBN 9965-608-05-9 [in the Russian original ХУДЯКОВ, А. И. *Финансовое право Республики Казахстан: Особенная часть*. Алматы: Норма-К, 2002. 344 с. ISBN 9965-608-05-9].
- KUCHERIAVENKO, M. P. *Course of Tax Law*. In: *Doctrine of the Tax: Volume III*. Kharkiv: Legas; Right, 2005. 599 p. ISBN 966-8467-42-6 [in the Russian original КУЧЕРЯВЕНКО, Н. П. *Курс налогового права*. В: *Учение о налоге: Том III*. Харьков: Легас; Право, 2005. 599 с. ISBN 966-8467-42-6].
- Law of Ukraine on the Liabilities of Taxpayers to Budgets and State Trust Funds*. Supreme Council of Ukraine, 2001, No. 10, p. 44 [in the

- Ukrainian original *Закон України Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами*. Відомості Верховної Ради України, 2001, № 10, ст. 44].
- Law of Ukraine on Value Added Tax*. Supreme Council of Ukraine, 1997, No. 21, p. 156 [in the Ukrainian original *Закон України Про податок на додану вартість*. Відомості Верховної Ради України, 1997, № 21, ст. 156].
- PEPELYAEV, S. G. ed. *Tax Law: Textbook*. Moscow: Yurist, 2003. 590 p. ISBN 5-7975-0625-4 [in the Russian original ПЕПЕЛЯЕВ, С. Г. ред. *Налоговое право: Учебник*. Москва: Юрист, 2003. 590 с. ISBN 5-7975-0625-4].
- ROVINSKIY, E. *Soviet Financial Law: Textbook*. Moscow: Moscow State Law Academy, 1957. 192 p. [in the Russian original РОВИНСКИЙ, Е. *Советское финансовое право: Учебное пособие*. Москва: Всесоюзный юридический заочный институт, 1957. 192 с.].
- VINNITSKIY, D. V. *Russian Tax Law: Problems of Theory and Practice*. Saint Petersburg: Legal Center Press, 2003. 395 p. ISBN 5-94201-142-7 [in the Russian original ВИННИЦКИЙ, Д. В. *Российское налоговое право: Проблемы теории и практики*. Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс, 2003. 395 с. ISBN 5-94201-142-7].
- VORONOVA, L. K. *Financial Law of Ukraine: Textbook*. Kiev: Precedent; My Book, 2006. 440 p. ISBN 966-520-091-7; ISBN 966-8845-02-1 [in the Ukrainian original ВОРОНОВА, Л. К. *Фінансове право України: Підручник*. Київ: Прецедент; Моя книга, 2006. 440 с. ISBN 966-520-091-7; ISBN 966-8845-02-1].

Assoc. Prof. Igor Ivanovich Babin, Ph.D.

Faculty of Law
Yuriy Fedkovych Chernivtsi National University
Kotsjubynskiy St. 2
58012 Chernivtsi
Ukraine
i.babin@chnu.edu.ua