

УДК 347.73

СВЯЗЬ КАТЕГОРИЙ «НАЛОГОВОЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВО» И «НАЛОГОВЫЙ ДОЛГ»

Россихина Г.В., д. ю. н.,
профессор юридического факультета
Харьковский национальный университет имени В.Н. Каразина

Россихин В.В., д. ю. н., доцент,
проректор по инновационно-корпоративной работе и администрированию
Харьковский национальный университет радиоэлектроники

В статье автор рассматривает соотношение в налоговом праве таких категорий, как «сумма налога», «налоговое обязательство», «денежное обязательство», «налоговый долг». Акцентируется внимание на процедуре согласования налогового (или денежного) обязательства. Проанализированы нормы действующего налогового законодательства Украины и внесены соответствующие предложения по его совершенствованию.

Ключевые слова: налоговый долг, налоговая обязанность, налоговое обязательство, плательщик налогов.

У статті автор розглядає співвідношення в податковому праві таких категорій, як «сума податку», «податкове зобов'язання», «грошове зобов'язання», «податковий борг». Акцентується увага на процедурі узгодження податкового (або грошового) зобов'язання. Проаналізовано норми чинного податкового законодавства України та внесені відповідні пропозиції щодо його вдосконалення.

Ключові слова: податковий борг, податковий обов'язок, податкове зобов'язання, платник податків.

Rosikhina G.V., Rossikhin V.V. COMMUNICATION OF CATEGORIES “TAX OBLIGATION” AND “TAX DEBT”

In the article the author considers the correlation of such categories in tax law as “tax amount”, “tax liability”, “monetary obligation”, “tax debt”. Attention is focused on the procedure for coordination of tax (or monetary) obligations. Analyzed the norms of the current tax legislation of Ukraine and made appropriate proposals for its improvement.

Key words: tax debt, tax liability, tax liability, tax payer.

Актуальность темы. Выполнением налоговой обязанности в соответствии с требованиями ст. 38 Налогового кодекса Украины признается уплата в полном объеме плательщиком соответствующих сумм налоговых обязательств в установленный налоговым законодательством срок. Мы уже уделяли достаточно внимания анализу того, какое именно значение вкладывает законодатель в термин «налоговое обязательство», как и изучению процедуры исполнения обязательства. В то же время действующее налоговое законодательство оперирует несколькими терминами для обозначения суммы, которую, в соответствии с требованиями налогового законодательства, должен уплатить плательщик и, соответственно, с уплатой которой связывается прекращение налоговых обязательств налогоплательщика: «сумма налога», «налоговое обязательство», «денежное обязательство», «налоговый долг». Чтобы выработать обоснованные выводы по поводу того, какие последствия имеет уплата или неуплата этих сумм, необходимо выяснить, в каком значении употребляются эти термины в действующем налоговом законодательстве и какая между ними разница.

Изложение основного материала. Пп. 14.1.39 п. 14.1 ст. 14 «Определение понятий» Налогового кодекса Украины устанавливает, что денежное обязательство налогоплательщика – сумма средств, которую налогоплательщик должен уплатить в соот-

ветствующий бюджет как налоговое обязательство и/или штрафную (финансовую) санкцию, взимается с налогоплательщика в связи с нарушением им требований налогового законодательства и другого законодательства, контроль за соблюдением которого возложен на контролирующие органы, а также санкции за нарушение законодательства в сфере внешнеэкономической деятельности [1]. Как видим, определение денежного обязательства налогоплательщика дается в ст. 14 Налогового кодекса Украины через понятие «налоговое обязательство». Кроме того, эта норма прямо указывает на то, что в денежное обязательство входит штрафная (финансовая) санкция, которая взимается с налогоплательщика в связи с нарушением им требований налогового и другого законодательства.

Согласно пп. 14.1.156. п. 14.1 ст. 14 Налогового кодекса Украины, налоговое обязательство – сумма средств, которую налогоплательщик, в том числе налоговый агент, должен уплатить в соответствующий бюджет как налог или сбор на основании, в порядке и сроки, определенные налоговым законодательством (в том числе сумма средств, определенная налогоплательщиком в налоговом векселе и не уплаченная в установленный законом срок) [1]. Фактически речь в данном случае идет о денежной сумме налога, которую плательщик должен уплатить в соответствующий бюджет, то есть об объекте налоговых обязательственных правоотношений.



Определения понятия «сумма налога» ни в ст. 14, ни в других статьях Налогового кодекса Украины нет. Вместе с тем через это понятие дается определение налогового обязательства по налогу на добавленную стоимость. Так, пп. 14.1.179. п. 14.1 ст. 14 Кодекса устанавливает: «налоговое обязательство для целей п. V настоящего Кодекса – общая сумма налога на добавленную стоимость, полученная (начисленная) плательщиком налога в отчетном (налоговом) периоде» [1]. Именно в таком смысле (тождественном понятию «налоговое обязательство» в понимании Налогового кодекса) эта конструкция используется и в других положениях Налогового кодекса Украины.

Таким образом, конструкции «сумма налога», «налоговое обязательство», «денежное обязательство» в понимании Налогового кодекса Украины фактически тождественны (с той лишь разницей, что последнее понятие включает еще и сумму финансовых санкций) и означают денежную сумму, которую плательщик должен уплатить в форме того или иного налога, т.е. описывают объект налоговых обязательственных правоотношений. И если относительно значения этих терминов сомнений не возникает, то соотношение их с понятием «налоговый долг» заслуживает отдельного внимания.

В соответствии с пп. 14.1.175. п. 14.1 ст. 14 Налогового кодекса Украины, налоговый долг – это сумма согласованного денежного обязательства (с учетом штрафных санкций, при их наличии), но не уплаченного налогоплательщиком в установленный настоящим Кодексом срок, а также пеня, начисленная на сумму такого денежного обязательства [1]. Таким образом, исходя из названных положений Налогового кодекса, в сумму налогового долга, кроме денежной суммы того или иного налога (собственно объекта налогового обязательства как правоотношения), входит пеня, начисленная на такую сумму, а также штрафные санкции, если они были применены.

При этом интересна одна особенность указанного определения. Законодатель, используя конструкцию «сумма согласованного денежного обязательства (с учетом штрафных санкций при их наличии)» фактически отмечает, что штрафные санкции, если они были применены, входят в сумму согласованного денежного обязательства. Но согласно другим положениям Налогового кодекса Украины, которые мы приводили, термины «денежное обязательство» или «сумма денежного обязательства» фактически означают либо сумму налога, которую плательщик должен уплатить (что приравнивается к объекту налоговых обязательственных правоотношений), либо штрафные санкции, если они были применены, либо сумму этих двух значений. В приведенной конструкции законодатель также делает акцент на том, что такое денежное обязательство должно быть согласованным. Возникает вопрос: должна ли сумма штрафа также быть согласованной? По логике законодателя выходит, что да. По нашему мнению, необхо-

димо обратить внимание на понятие «согласования», чтобы сделать вывод, влияет ли признак согласованности на состав денежного обязательства в понимании действующего налогового законодательства.

В украинском языке «согласовывать» означает «подтверждать соответствие чего-либо, единство с чем-либо, устанавливать соответствие, единство между чем-то» [2, с. 406]. Казалось бы, исходя из смысла этого слова для налогового-правового регулирования, речь идет об определенных договорных элементах, о достижении консенсуса между плательщиком и налоговым органом по определенным вопросам. В таком случае вопрос согласования суммы налога, подлежащей уплате, а тем более штрафных санкций, был бы лишен смысла, ведь это именно те отношения, в которых проявление власти государства и императивный характер регулирования проявляются больше всего.

Вместе с тем, если обратиться к положениям действующего налогового законодательства, можно определить, что под этим термином понимается несколько иной процесс. Налоговый кодекс Украины не дает определения понятия «согласования». В то же время ст. 105 Налогового кодекса носит название «Согласование суммы налогового долга в международных правоотношениях» и в п. 105.1 устанавливает следующее: «В случае если налогоплательщик считает, что налоговый долг в международных правоотношениях, определенный контролирующим органом <...> не соответствует действительности, такой налогоплательщик имеет право <...> подать через контролирующий орган компетентному органу иностранного государства жалобу о пересмотре такого решения» [1].

Более того, в п. 105.2 и 105.3 ст. 105 Кодекса в понимании этих же правоотношений применяются термины «обжалование суммы денежного обязательства в международных правоотношениях» и «пересмотр решения компетентного органа иностранного государства». В других положениях Налогового кодекса Украины «согласование» также используется для обозначения спорных отношений между плательщиком и налоговым органом, а в понимании ст. 65 Кодекса вообще отождествляется с процедурой административного обжалования решений налогового органа. Итак, можно сделать вывод, что соответствие и единство относительно суммы денежного обязательства достигается прежде всего не путем компромисса или договоренностей, а посредством издания обязательных для исполнения решений властного субъекта и их обжалования в соответствии с процедурой, установленной законом.

Таким образом, согласование налогового (или денежного) обязательства в понимании Налогового кодекса Украины является определенным процессом обоюдного (между налогоплательщиком и налоговым органом) и окончательного определения суммы налога, которую обязан уплатить плательщик, реализуемого путем издания решений налогового органа и / или их обжалований. Фак-

тически речь в данном случае идет о налоговом споре уже на этапе определения суммы налога, подлежащей уплате. И так, пока не будет окончательно согласована сумма денежного обязательства, в состав которой входит и сумма налога – объект налоговых обязательственных правоотношений, не может считаться выполненным и налоговое обязательство.

Правда, следует иметь в виду два момента. Во-первых, такая процедура согласования не является обязательной – в большей части случаев налогоплательщики самостоятельно определяют сумму налога к уплате и оплачивают ее в установленные законом сроки, что, собственно, и является идеальной моделью развития налогового обязательства. Во-вторых, результат такого спора, если он будет иметь место, то есть фактическое согласование суммы налога, может как изменить, так и не изменить объект налоговых обязательственных правоотношений.

Если в результате правоотношений согласования стороны (государство в лице налогового органа и налогоплательщика) приходят к той сумме налога, которую плательщик должен был уплатить в соответствии с требованиями закона, налоговые обязательственные правоотношения не меняются, поскольку не изменяется характеристика их объекта. Если же налогоплательщик правильно вычислил сумму налога, а налоговый орган незаконно доначислил сумму основного обязательства и/или санкции, можно говорить о том, что характеристика денежной суммы как объекта правоотношений изменилась.

В данном случае можно провести еще одну параллель с гражданскими обязательственными правоотношениями. Действительно, решение налогового органа об увеличении суммы налога можно «приравнять» к предложению изменить условия договора, в то время как необжалование такого решения – к принятию этих изменений второй стороной. Еще большего сходства придает этим отношениям тот факт, что нарушение закона со стороны налогового органа не имеет значения: если налогоплательщик согласится с доначисленной суммой, именно общая увеличенная сумма будет новым объектом налоговых обязательственных правоотношений. Такой механизм очень похож на один из принципов гражданского права, согласно которому стороны могут по своему усмотрению отступить от требований гражданского законодательства при заключении договора.

Стоит вместе с тем отметить, что вопрос изменения или отсутствия изменения налогового обязательства носит скорее теоретический характер, ведь налоговое регулирование часто является достаточно сложным, чтобы вычислить «правильную» сумму налога, которая подлежит уплате, нужны достаточные знания в области бухгалтерского учета, налогового законодательства и существующих обстоятельств дела (хозяйственных операций плательщика, технического состояния его основных средств и т. п.). Как правило, такими знаниями по уплате конкретного налога ни одно лицо не владеет в той мере,

в какой ими владеют работники налоговых органов, осуществляющих проверку налогоплательщика, и сами плательщики, принимающие участие в процедуре согласования. Поэтому объективно определить, изменился ли объект налоговых обязательственных правоотношений, т. е. отличается ли согласованная сумма от той, требования по уплате которой установлены законом, сложно.

Из этого теоретического вывода следует один немаловажный момент: если применяется процедура согласования, или окончательного определения суммы налога, подлежащего уплате, она всегда предшествует выполнению налогового обязательства, независимо от того, включает ли она только процедуру выдачи решений налогового органа или и их обжалование. Таким образом, возникновение налогового спора возможно не только вследствие невыполнения обязанности по уплате налога, но и на этапе изменения правоотношений налогового обязательства.

На это указывают и положения ст. 56 Налогового кодекса Украины. Так, согласно пп. 56.17.5. п. 56.17 этой статьи, днем согласования денежного обязательства налогоплательщика считается день окончания процедуры административного обжалования. Вместе с тем, п. 56.18 этой статьи устанавливает, что в случае обращения налогоплательщика в суд с иском о признании недействительным решения контролирующего органа денежное обязательство считается несогласованным до дня вступления судебного решения в законную силу [1]. И так, к согласованию суммы денежного обязательства относятся также и судебное рассмотрение споров об обжаловании решений налоговых органов о начислении плательщику сумм налога.

Относительно законодательного определения денежного обязательства следует сделать вывод, что оно не противоречит ни нормам Налогового кодекса Украины, ни другим положениям законодательства, поскольку суммы штрафов, которые входят в состав денежного обязательства в соответствии с пп. 14.1.39 п. 14.1 ст. 14 «Определение понятий» Налогового кодекса Украины тоже могут быть согласованы. И так, по определению пп. 14.1.175. п. 14.1 ст. 14 Налогового кодекса Украины сумма налогового долга состоит из суммы налога, по которому налоговый орган и налогоплательщик договорились, штрафных санкций, начисленных налоговым органом за нарушение плательщиком требований налогового законодательства, и пени. Ввиду того, что закон в составе налогового долга четко различает сумму денежного обязательства, что подлежит согласованию, и пени, несложно сделать вывод, что сумма пени не подлежит согласованию и не является частью денежного обязательства. Согласно этому можно сделать вывод, что уплата или неуплата пени не влияет на выполнение налогового обязательства в случае погашения всей суммы денежного обязательства в понимании Налогового кодекса Украины.

Такая логика в целом имеет смысл, ведь пеней в понимании действующего налогово-



го законодательства является сумма средств в виде процентов, начисленных на суммы денежных обязательств, не уплаченных в установленные законодательством сроки. Таким образом, пеня применяется только в случае нарушения сроков уплаты денежных обязательств. Такое нарушение, в свою очередь, может произойти в случае неуплаты суммы, самостоятельно определенной плательщиком в установленный срок или в случае полного или частичного отказа в удовлетворении жалобы или иска плательщика об отмене решения контролирующего органа. В случае удовлетворения требований плательщика об отмене решения налогового органа пеня и штрафные санкции, начисленные на сумму денежного обязательства (ее долю), отмененную по результатам административного или судебного обжалования, также подлежат отмене, а если такие пеня и санкции были уплачены, они подлежат зачислению в счет погашения налогового долга, денежных обязательств или возврату в соответствии с п. 57.4 ст. 57 Налогового кодекса Украины.

Вместе с тем согласование суммы денежного обязательства не влечет автоматически его погашение и исполнение налогового обязательства. Согласно положениям п. 57.3 ст. 53 Налогового кодекса, в случае определения денежного обязательства контролирующим органом налогоплательщик обязан уплатить начисленную сумму денежного обязательства в течение 10 календарных дней, следующих за днем получения налогового уведомления-решения, кроме случаев, когда в течение такого срока такой налогоплательщик начинает процедуру обжалования решения контролирующего органа. Если такая процедура начата, плательщик налогов обязан самостоятельно погасить согласованную сумму, а также пеню и штрафные санкции, при их наличии, в течение 10 календарных дней, следующих за днем такого согласования [1].

Выводы. Из анализа указанных норм становится очевидно, что момент исполнения налогового обязательства связан непосредственно с проявлением воли налогоплательщика. Фактически сценарий развития налоговых обязательственных правоотношений зависит от того, насколько добросовестно плательщик относится к выполнению обязанностей, которые составляют содержание

правоотношений налогового обязательства. Так, правильность исчисления суммы налога зависит от того, насколько корректно плательщик отразил объект налогообложения в налоговом учете, применение процедуры согласования денежного обязательства – от того, правильную ли сумму налога к уплате он отметил в документах налоговой отчетности.

Так же развитие налогового обязательства на этапе уплаты налога (а в случае применения процедуры согласования – денежного обязательства), то есть исполнение налогового обязательства, зависит от воли налогоплательщика. При этом проявление такой свободы возможно на нескольких этапах. Первый из них связан с уплатой суммы налога, исчисленной в соответствии с требованиями закона самим плательщиком, которая может быть осуществлена добровольно в установленный законом срок, или при отсутствии такой уплаты перейти в режим денежного обязательства с учетом санкций, начисленных за несвоевременную уплату.

Далее, уже на этапе согласования денежного обязательства, у плательщика после получения налогового уведомления-решения есть выбор между уплатой суммы, указанной в решении, и обжалованием его в административном или судебном порядке. После принятия налоговым органом или вступления в законную силу решения суда по результатам рассмотрения дела об обжаловании налогового уведомления-решения у плательщика также есть выбор: платить или не платить сумму денежного обязательства, правомерность начисления которой подтверждена судом. И наконец, в случае отсутствия добровольной уплаты налогового долга (который включает сумму неуплаченного денежного обязательства и пени, начисленной на эту сумму) и вынесения судом решения о взыскании такого долга с плательщика, последний имеет выбор между добровольным и принудительным исполнением такого решения.

ЛИТЕРАТУРА:

1. Податковий кодекс України. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № № 13–17. Ст. 112.
2. Словник української мови: в 11 т. Т. 10. Київ, 1979. 660 с.