

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«САРАТОВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ ЮРИДИЧЕСКАЯ АКАДЕМИЯ»

На правах рукописи

ПЕЧЁНКИНА Анжелика Анатольевна

**ВОЗНИКНОВЕНИЕ, ИЗМЕНЕНИЕ И ПРЕКРАЩЕНИЕ
ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГА
(ФИНАНСОВО-ПРАВОВОЙ АСПЕКТ)**

12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель:

доктор юридических наук, профессор

Покачалова Елена Вячеславовна

Саратов – 2018

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ВОЗНИКНОВЕНИЕ И ПРЕКРАЩЕНИЕ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГА В СИСТЕМЕ РОССИЙСКОГО НАЛОГОВОГО ПРАВА И РОССИЙСКОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГАХ И СБОРАХ	20
1.1. Обязанность по уплате налога и налоговое обязательство: понятие, сущность, проблемы соотношения	20
1.2. Правовое регулирование возникновения обязанности по уплате налога: доктринальные и правоприменительные аспекты	43
1.3. Финансово- (налогово-)правовые основы и дискуссионные аспекты прекращения обязанности по уплате налога.....	63
ГЛАВА 2. ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ИЗМЕНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГА.....	86
2.1. Особенности финансово- (налогово-)правового регулирования изменения обязанности по уплате налога	86
2.2. Отсрочка (рассрочка) по уплате налога как форма изменения срока уплаты налога.....	102
2.3. Инвестиционный налоговый кредит в системе форм изменения обязанности по уплате налога: теоретико-правовые проблемы	121
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	146
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	154
ПРИЛОЖЕНИЕ.....	193

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы диссертационного исследования. Значительная роль в системе финансовой деятельности государства отводится деятельности в сфере налогообложения. Налоги являются одним из наиболее древних изобретений человеческой цивилизации и по сей день остаются важнейшим источником формирования публичных финансов. В процессе своего исторического развития они не только подтвердили свое предназначение в качестве источника средств для содержания аппарата государства и покрытия расходов, возникающих в ходе реализации публично-правовыми образованиями своих функций, но стали выступать инструментом перераспределения денежных средств в обществе и одновременно средством регулирования различных экономических и социальных процессов.

Именно поэтому обязанность уплачивать налоги приобрела характер конституционной обязанности, правовая регламентация которой осуществляется положениями законодательства о налогах и сборах. Государство является основным субъектом налоговых правоотношений, обладающим властными полномочиями по отношению ко всем остальным участникам, активно реализует арсенал императивных мер воздействия, позволяющих ему определять характер поведения последних.

Сфера налогообложения требует адекватного правового регулирования, которое осуществляется посредством издания нормативных правовых актов и, соответственно, всегда имеет правовую форму.

Тем не менее нормы законодательства о налогах и сборах не перестают быть предметом критики, зачастую справедливой, со стороны специалистов, сталкивающихся с вопросами налогообложения, правоприменителей и представителей отраслевых юридических наук. Неоднозначность, а иногда и противоречивость данных норм приводит к возникновению значительного количества налоговых споров, в том числе судебных.

На современном этапе развития финансового и налогового права, учитывая государственную и социальную значимость налогообложения, особого внимания и осмысления требует научная, законодательная и практическая неопределенность по ряду вопросов, связанных с возникновением, изменением и прекращением обязанности по уплате налога в Российской Федерации. Самостоятельного анализа заслуживают также проблемы, возникающие в ходе исполнения обязанности по уплате налога, в связи с чем актуализируется необходимость их раскрытия и поиска путей разрешения. Учитывая, что сфера возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога напрямую связана с рядом теоретических налогово-правовых проблем, востребованной является разработка фундаментальных категорий (понятий) и иных доктринальных вопросов современного российского налогового права в рамках обозначенной проблематики, в том числе: определение правовой природы обязанности по уплате налога; уточнение понятия и сущности налогового обязательства; уяснение природы публичного интереса, лежащего в основе указанной обязанности и налогообложения в целом; раскрытие и дифференциация оснований возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога; разрешение спорных ситуаций и проблем, возникающих в процессе реализации названной обязанности, касающихся некоторых особенностей механизма уплаты налога, в частности связанных с предоставлением отсрочки (рассрочки) уплаты налога и инвестиционного налогового кредита. До сих пор имеют место многочисленные дискуссии относительно категории «обязательство» в рамках регулирования налоговых отношений, спорным остается вопрос о соотношении понятий «объект и предмет налогообложения» и «объект и предмет налога». Все это и предопределяет актуальность избранной темы исследования. Учитывая отсутствие монографических работ по обозначенной теме, естественным стремлением автора является попытка предложить собственное видение путей решения указанных проблемных вопросов.

Степень научной разработанности темы. Комплексное исследование правоотношений, складывающихся по поводу возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога, в науке российского налогового и финансового права предпринимается впервые. Отдельные вопросы, связанные с обязанностью по уплате налога и ее исполнением, были ранее рассмотрены в научных работах, однако отсутствует комплексный анализ теоретических проблем данных правоотношений в соответствии с действующим российским законодательством о налогах и сборах.

Правовые проблемы налогообложения, механизм правового регулирования финансовых и налоговых отношений исследованы в научных трудах известных специалистов в области финансового права: Л.К. Вороновой, О.Н. Горбуновой, Е.Ю. Грачевой, Е.А. Ровинского, Э.Д. Соколовой, Н.И. Химичевой, С.Д. Цыпкина и др. Отличительные особенности налоговых правоотношений рассмотрены в работах Д.В. Винницкого, В.В. Гриценко, М.В. Карасевой, А.С. Кондукторова, Н.П. Кучерявенко и др. Правовое положение субъектов налогового права проанализировано в работах Н.Н. Лайченковой, В.В. Попова, Г.Ф. Ручкиной и др. Понятие объекта налогового правоотношения разработано в трудах И.И. Кучерова, Д.А. Смирнова и др. Методы финансового и налогового права рассмотрены в работе И.В. Рукавишниковой.

Налоговые обязательственные правоотношения, складывающиеся между государством и налогоплательщиком, отражены в работах Д.В. Винницкого, С.В. Запольского, Е.В. Покачаловой, Е.В. Порохова, А.И. Худякова, А.Т. Шаукенова и др.

В области исследования проблем налогового права, связанных с реализацией некоторых принципов социального государства, заслуживают внимания научные труды Е.Г. Беликова, В.В. Попова и др. Вопросы принудительного взыскания налогов, а также принуждения в финансовом праве изучены в трудах М.Б. Разгильдиевой, Н.А. Саттаровой, О.В. Старовой и др.

Объектом диссертационного исследования являются общественные отношения, складывающиеся по поводу возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога.

Предметом диссертационного исследования выступают правовые нормы, регулирующие возникновение, изменение и прекращение обязанности по уплате налога, практика их применения, научно-теоретические исследования в сфере налоговых правоотношений, материалы правоприменительной практики налоговых и судебных органов, официальные статистические данные Федеральной налоговой службы и др.

Цель диссертационного исследования заключается в разработке теоретических основ правового регулирования отношений, связанных с возникновением, изменением и прекращением обязанности по уплате налога, что позволит усовершенствовать законодательство о налогах и сборах и практику применения последнего в части обеспечения исполнения указанной обязанности.

Для достижения названной цели требуется решить ряд следующих **задач**:

- определить правовую природу обязанности по уплате налога на основе анализа конституционных и финансово-правовых (налогово-правовых) норм;
- установить соотношение налогового обязательства и обязанности по уплате налога в Российской Федерации;
- определить соотношение понятий «объект и предмет налогообложения» и «объект и предмет налога»;
- выработать определения объекта налога и предмета налога, лежащих в основе обязанности по его уплате;
- уяснить значение и особенности постановки на учет налогоплательщиков в налоговых органах в аспекте возникновения обязанности по уплате налога;

- выявить соотношение частного и публичного интереса в области возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога;
- раскрыть основания возникновения обязанности по уплате налога;
- определить основания прекращения обязанности по уплате налога;
- выявить условия изменения обязанности по уплате налога;
- установить сочетание использования методов финансово-правового регулирования при возникновении, изменении и прекращении обязанности по уплате налога;
- раскрыть соотношение фискальной, регулирующей и контрольной функций налога на этапах возникновения, прекращения и изменения обязанности по уплате налога в аспекте проблем достижения баланса публичных и частных интересов;
- охарактеризовать порядок и основания предоставления отсрочки (рассрочки) по уплате налога;
- выявить проблемы применения инвестиционного налогового кредита как формы изменения срока уплаты налога и предложить пути их решения;
- выработать научно обоснованные рекомендации и предложения по совершенствованию законодательства о налогах и сборах.

Методологическую основу исследования составила совокупность общенаучных и частнонаучных методов познания, позволяющих реализовать цель и задачи настоящей диссертационной работы. В качестве общенаучных методов использовались анализ и синтез, индукция и дедукция, обобщение и сравнение, системно-структурный и др., в качестве частнонаучных – формально-логический, формально-юридический, сравнительно-правовой, правового моделирования, сравнительно-исторический и иные.

Формально-логический метод использовался при рассмотрении финансово-правовой сущности обязанности по уплате налога. Применение формально-юридического метода позволило проанализировать действующее законодательство Российской Федерации, регулирующее сферу налоговых пра-

воотношений, разработать рекомендации по совершенствованию законодательства в части обеспечения исполнения обязанности по уплате налога. Системный подход способствовал раскрытию целостного, концептуального характера обязанности по уплате налога, а метод структурного анализа помог разграничить понятия «обязанность» и «обязательство». Применение сравнительно-исторического метода дало возможность выявить основные этапы становления и развития института обязанности по уплате налога. Сравнительно-правовой метод нашел применение при сопоставлении императивного и диспозитивного методов правового регулирования налоговых отношений. Метод анализа позволил переосмыслить методологические аспекты и теоретико-концептуальные подходы по определению правовой природы понятия обязанности по уплате налога, сформулировать и уточнить некоторые дефиниции понятий, связанных с финансово-правовым обеспечением исполнения обязанности по уплате налога.

Теоретическую основу диссертационного исследования составляют научные работы известных ученых в области общей теории государства и права, а также гражданского права: М.М. Агаркова, С.С. Алексеева, В.В. Витрянского, О.С. Иоффе, В.Б. Исакова, О.Е. Кутафина, Л.А. Лунца, А.В. Малько, И.Б. Новицкого, Р. Саватье, Ф.К. Савиньи, А.П. Сергеева, Е.А. Суханова, Ю.К. Толстого, Ю.Б. Фогельсона, Р.О. Халфиной, Г.Ф. Шершеневича и др. Особое место занимают труды ученых экономистов, специалистов в сфере теории налогообложения: А.П. Балакиной, И.В. Караваевой, А.А. Соколова и др.

Заслуживают внимания научные труды дореволюционного (1917 г.) и советского периодов в области финансово-правовой науки таких ученых, как: И.Я. Горлов, М.А. Гурвич, С.И. Иловайский, А.А. Исаев, И.И. Патлаевский, Е.А. Ровинский, Н.Н. Ровинский, С.Д. Цыпкин, И.И. Янжул, В.Г. Яроцкий.

Достаточно большое значение для диссертационной работы имеют научные изыскания ведущих современных специалистов в сфере финансового

и налогового права: Л.Л. Арзумановой, О.А. Березовой, А.В. Брызгалина, Е.Г. Беликова, К.С. Бельского, Д.В. Винницкого, Л.К. Вороновой, О.Н. Горбуновой, Е.Ю. Грачевой, В.В. Гриценко, О.О. Журавлевой, С.В. Запольского, А.С. Емельянова, М.В. Карасевой (Сенцовой), А.Н. Козырина, Ю.А. Крохиной, М.В. Кустовой, И.И. Кучерова, Н.П. Кучерявенко, М.Ю. Орлова, В.А. Парыгиной, С.Г. Пепеляева, Г.В. Петровой, Е.В. Покачаловой, В.В. Попова, М.Б. Разгильдиевой, И.В. Рукавишниковой, Г.Ф. Ручкиной, Н.А. Саттаровой, И.Н. Соловьева, А.А. Тедеева, А.С. Титова, Г.П. Толстопятенко, Н.И. Химичевой, Н.А. Шевелевой, С.О. Шохина, А.А. Ялбулганова и др.

Налоговые обязательственные отношения исследовались в работах зарубежных ученых: З.С. Сабикиновой, М.К. Сулейменова, Е.В. Порохова, А.И. Худякова, А.Т. Шаукенова и др.

Исследования указанных авторов прямо не посвящены анализу возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога, однако выводы финансово-правовой науки послужили базой для формулирования конкретных выводов, связанных с разработкой налогово-правовых вопросов, а также послужили теоретической основой для достижения поставленной цели и решения конкретных задач диссертационного исследования.

Нормативную базу исследования составили Конституция Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации, иные законы и подзаконные нормативные акты, регулирующие возникновение, изменение и прекращение обязанности по уплате налога.

Эмпирической базой исследования послужили материалы правоприменительной практики Федеральной налоговой службы; документы судебных органов, в том числе акты Конституционного Суда РФ, Верховного Суда РФ, Высшего Арбитражного Суда РФ; статистические сведения Федеральной налоговой службы и др.; итоги проведенных автором интервьюирования и анкетирования 300 сотрудников налоговых органов Алтайского края, Омской и

Новосибирской областей; результаты изучения более 500 постановлений, вынесенных федеральными арбитражными судами Российской Федерации.

Научная новизна исследования заключается в разработке комплекса базовых теоретических положений правового регулирования отношений, связанных с возникновением, изменением и прекращением обязанности по уплате налогов как налогово-правового института, в аспекте теоретических и практических проблем, связанных с рассмотрением налогового права как подотрасли финансового права, отрасли законодательства, отрасли науки и учебной дисциплины. Определено, что обязанность по уплате налога возникает только при наличии соответствующего объекта, что вытекает именно из требований закона и обусловлено публично-правовым характером обязательного платежа. Исследованию подвергнуты способы правового регулирования, составляющие методы финансового и налогового права, выявлены их особенности в рассматриваемой области. Обоснована необходимость законодательного закрепления дефинитивных норм об объекте и предмете налога, их конкретных видах применительно к различным налогам. Разработаны меры совершенствования института изменения срока уплаты обязательных индивидуально-безвозмездных платежей. Сформулированы и обоснованы предложения по оптимизации норм законодательства о налогах и сборах, регулирующих исполнение данной обязанности.

Научная новизна находит непосредственное выражение в следующих **основных положениях, выносимых на защиту:**

1. Обязанность по уплате налога связывается с выполнением налогоплательщиком ряда налогово-процессуальных действий, таких как: постановка на учет в налоговом органе; ведение учета объектов налогообложения; исчисление налогов, если это предусмотрено законодательством; ведение, составление, представление налоговой отчетности в установленные сроки; соблюдение срока и порядка уплаты налога. Налоговое обязательство, в свою очередь, включает в себя обязанность налогоплательщика уплатить налог (обязатель-

ный фискальный платеж) и обязанность государства принять его должным образом.

Налоговое обязательство является разновидностью публичного финансового обязательства, возникающего между государством (публично-правовым образованием) и налогоплательщиком в связи с исполнением им обязанности по уплате налога в целях формирования доходной части бюджета и порождающего обязанность государства по созданию для этого надлежащих условий и обеспечению постоянного, в том числе бесперебойного, поступления денежных средств в централизованный денежный фонд соответствующего территориального уровня для их последующего расходования на публичные нужды.

2. Постановка на учет в налоговых органах является элементом налоговой деятельности государства (публично-правового образования) и реализуемого им налогового процесса – условием выполнения основной функции налоговых органов – по осуществлению контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах. Постановка на учет в налоговых органах выступает основным (но не единственным) фактором возникновения, изменения и прекращения налоговых правоотношений, позволяет получать достоверную учетно-аналитическую информацию, анализировать возможность потенциального роста налоговой базы каждого из налогов, уплачиваемых налогоплательщиками.

3. Законодательное закрепление возможности уплаты налога за налогоплательщика иным лицом за счет собственных средств последнего, что ранее было недопустимо, так как налогоплательщик должен был самостоятельно и за счет собственных денежных средств исполнить обязанность по уплате налога, требует дальнейшей проработки, поскольку не исключает наличие криминогенных факторов, связанных с коррупционно обусловленной договоренностью или принуждением иного лица уплатить налог. В сложившейся ситуации нарушается баланс соотношения фискальной и регулирующей функ-

ций налогов и последняя фактически утрачивает свое значение. Для нейтрализации указанных криминальных рисков при исполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налога предложен ряд мер, направленных на оптимизацию действующих норм законодательства о налогах и сборах.

4. Учитывая приоритет публичных интересов в налоговых правоотношениях, неотъемлемым признаком метода правового регулирования является императивность, однако императивный метод (метод государственно-властных велений) должен применяться в сочетании с иными методами правового регулирования. Использование диспозитивного метода позволит более рационально упорядочить налоговые отношения, установить оптимальное соотношение публичных и частных интересов, сформировать баланс интересов государства (публично-правового образования) и налогоплательщика.

5. Выявление особенностей соотношения публичных интересов государства и частных интересов налогоплательщика в случаях возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога позволило установить преобладание диспозитивного метода регулирования именно в случаях изменения обязанности по уплате налога.

6. Под объектом налога предлагается понимать юридический факт (действие, событие, состояние) в отношении предмета налога, являющийся основанием возникновения обязанности по уплате налога, обусловленный получением доходов, приобретением имущества и обладанием им, осуществлением расходов, связанных с потреблением, и указывающий на появление у налогоплательщика источника налога. При этом обладание имуществом – это добросовестное осознание его принадлежности на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления и возможности извлекать из него экономическую выгоду. Предмет же налога – это объект материального мира, способный быть источником экономической выгоды в результате воздействия на него налогоплательщика или в связи с принадлежностью ему, с наличием которого закон связывает возникновение обязанности по уплате налога.

7. Уплата налога за конкретный налоговый период не может рассматриваться в качестве основания прекращения обязанности по уплате налога. Пока между налогоплательщиком и предметом налога будет существовать налоговобразующая связь (объект налога), обязанность по уплате конкретного налога также будет продолжать существовать, в том числе после окончания очередного налогового периода.

8. К юридическим фактам, являющимся основаниями прекращения обязанности по уплате налога, следует относить: прекращение (выбытие) объекта налога у налогоплательщика; смерть физического лица-налогоплательщика или объявление его умершим; признание физического лица-налогоплательщика безвестно отсутствующим; ликвидация организации-налогоплательщика.

9. Условия, предусматривающие возможность изменения обязанности по уплате налога, предлагается дифференцировать на следующие классификационные группы:

- обращение в органы, уполномоченные принимать решения об изменении сроков уплаты налогов;
- отсутствие обстоятельств, исключающих изменение срока уплаты налога;
- отсутствие обстоятельств, при которых прекращается действие решения или договора об изменении сроков уплаты налогов;
- соблюдение условий и порядка предоставления отсрочки и рассрочки;
- соблюдение условий и порядка предоставления инвестиционного налогового кредита.

10. Следует расширить основания для отказа лицам, претендующим на изменение срока уплаты налога, если в отношении них возбуждена процедура банкротства или вынесено судебное постановление о дисквалификации.

11. Необходимо уточнить круг лиц, которым может быть предоставлена отсрочка или рассрочка по уплате налога за счет включения в него как органи-

заций, так и физических лиц, в том числе зарегистрированных в качестве индивидуального предпринимателя, а также нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, арбитражного управляющего, медиатора, занимающихся частной практикой оценщика и патентного поверенного. Предлагается дополнить основания предоставления отсрочки или рассрочки физическим лицам в случае отсутствия у них достаточных денежных средств для своевременного исполнения обязанности по уплате налога, обусловленного временной неплатежеспособностью при наличии документального подтверждения.

Наиболее проблемной формой изменения сроков уплаты налогов в Российской Федерации является инвестиционный налоговый кредит. Для того чтобы сделать его действенным механизмом поддержки инвестиционных проектов для малого и среднего бизнеса, следует распространить указанный способ не только на организации, но и на индивидуальных предпринимателей и иных приравненных в рамках рассматриваемых правоотношений лиц, осуществляющих один из видов деятельности, которые служат основанием для предоставления такого кредита, а также увеличить максимальный срок предоставления до десяти лет.

12. По результатам проведенного исследования требуется принятие ряда мер по совершенствованию действующего законодательства о налогах и сборах, в частности предлагается:

12.1. В части первой Налогового кодекса Российской Федерации установить такие нормы-дефиниции, как объект и предмет налога. В связи с этим закрепить в статье 38 НК РФ следующие определения названных понятий: «объект налога – это юридический факт (действие, событие, состояние), возникающий в отношении предмета налога, являющийся основанием возникновения обязанности по уплате налога, обусловленный получением доходов, приобретением имущества и обладанием им, осуществлением расходов, связанных с потреблением, и указывающий на появление у налогоплательщика источника

налога»; «предмет налога – это объект материального мира, способный быть источником экономической выгоды в результате воздействия на него налогоплательщика или в связи с принадлежностью ему, с наличием которого закон связывает возникновение обязанности по уплате налога», а также уточнить, что «каждый налог имеет самостоятельные объект и предмет налога, определяемые в соответствии с частью второй настоящего Кодекса и с учетом положений настоящей статьи».

12.2. Внести дополнение в статью 44 НК РФ, уточняющее, что «обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения у лица объекта налога или сбора».

«Обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается:

- 1) с прекращением (выбытием) объекта налога или сбора;
- 2) со смертью физического лица-налогоплательщика или с объявлением его умершим в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации. Задолженность по налогам, указанным в пункте 3 статьи 14 и статье 15 настоящего Кодекса, умершего лица либо лица, объявленного умершим, погашается наследниками в пределах стоимости наследственного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации для оплаты наследниками долгов наследодателя;
- 3) признанием физического лица-налогоплательщика безвестно отсутствующим в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации, в случае недостаточности (отсутствия) денежных средств этого физического лица для исполнения указанной обязанности. Задолженность по налогам безвестно отсутствующего обязано уплатить лицо, уполномоченное органом опеки и попечительства управлять имуществом данного лица за счет денежных средств физического лица, признанного безвестно отсутствующим;

4) с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения всех расчетов с бюджетной системой Российской Федерации в соответствии со статьей 49 настоящего Кодекса;

5) с возникновением иных обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение обязанности по уплате соответствующего налога или сбора».

12.3. Внести изменения в пункт 1 статьи 62 НК РФ, дополнив ее подпунктами 5 и 6 следующего содержания:

«5) возбуждена процедура банкротства;

6) вынесено судебное постановление о дисквалификации».

12.4. Расширить возможность предоставления отсрочек (рассрочек) физическим лицам, в том числе зарегистрированным в качестве индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, арбитражного управляющего, медиатора, занимающихся частной практикой оценщика и патентного поверенного, в связи с чем подпункт 4 пункта 2 статьи 64 НК РФ изложить в следующей редакции:

«4) отсутствие у физического лица достаточных денежных средств для своевременного исполнения обязанности по уплате налога, обусловленного временной неплатежеспособностью при наличии документального подтверждения».

12.5. Внести изменения в статью 66 НК РФ, пункт 1 которой изложить в следующей редакции:

«1. Инвестиционный налоговый кредит представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации, индивидуальному предпринимателю или иному приравненному, в целях настоящей статьи, лицу, осуществляющему один из видов деятельности, которые служат основаниями для предоставления инвестиционного налогового кредита, указанных в статье 67 настоящего Кодекса, предоставляется возможность в течение определенно-

го срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен по федеральным, региональным и местным налогам.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен на срок от одного года до десяти лет.

В целях настоящей статьи к иному приравненному лицу относятся нотариус, занимающийся частной практикой, адвокат, учредивший адвокатский кабинет, арбитражный управляющий, медиатор, занимающиеся частной практикой оценщик и патентный поверенный»¹.

Теоретическая значимость исследования состоит в том, что разработанные автором теоретические положения расширяют и углубляют сложившиеся в науке финансового и налогового права представления относительно оснований возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога и соответствующих правоотношений, входящих, в свою очередь, в предмет налогового права и финансового права в целом. Авторские выводы могут быть использованы для дальнейших научных исследований указанной проблематики, а также иных смежных проблем.

Практическая значимость определяется направленностью исследования на решение актуальных проблем исполнения обязанности по уплате налогов, результаты которого могут представлять интерес для законодательных (представительных) органов государственной власти и местного самоуправления, работников финансовых и налоговых органов, налогоплательщиков, а также могут быть использованы в процессе преподавания учебных курсов «Финансовое право» и «Налоговое право» в юридических вузах и на юридических факультетах.

¹ Авторский проект федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» представлен в Приложении к диссертации.

Степень достоверности результатов исследования. Результаты проведенного исследования обеспечены методологической обоснованностью, непротиворечивостью теоретических положений, взятых за основу, логикой исследования, научно-теоретическим аргументированием, комплексным подходом, применением общих и специальных методов научного познания, выбор которых обусловлен целью и задачами исследования, обобщением правоприменительной практики. Основные значимые положения, касающиеся правовых особенностей возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога, исследованы и критически оценены с позиции их соответствия положениям правовой теории, законодательства и правоприменительной практики.

Апробация результатов исследования. Диссертация обсуждена и одобрена на заседании кафедры финансового, банковского и таможенного права ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия». Отдельные положения работы апробированы на практических и семинарских занятиях в Омском филиале НОУ ВПО «Московская финансово-промышленная академия», в филиале ФГКВООУ ВО «Военная академия материально-технического обеспечения имени генерала армии А.В. Хрулева» Министерства обороны Российской Федерации в г. Омске.

Некоторые положения и выводы диссертации обсуждались на научных и научно-практических конференциях различного уровня: II Международной научно-практической конференции «Повышение конкурентоспособности российской экономики в современных условиях: управленческие, финансовые, коммерческие аспекты (в рамках VI Омских торгово-экономических чтений» (Омск, 2008); V Международном научном конгрессе «Роль бизнеса в трансформации российского общества – 2010» (Москва, 2010); II Всероссийской научно-практической конференции «Актуальные проблемы формирования правового государства в Российской Федерации» (Уфа, 2012); XVII Международной научно-практической конференции «Законность и правопорядок в со-

временном обществе» (Новосибирск, 2014); V Международной научно-практической конференции «Социально-экономические науки и гуманитарные исследования» (Новосибирск, 2015); X Международной научно-практической конференции «Экономика и юриспруденция: теория и практика» (Санкт-Петербург, 2016); Международной научно-практической конференции «Право, наука, образование: традиции и перспективы», посвященной 85-летию Саратовской государственной юридической академии (в рамках VII Саратовских правовых чтений) (Саратов, 2016); Международной научно-практической конференции «Наука сегодня: фундаментальные и прикладные исследования» (Вологда, 2017) и др.

Основные положения и выводы диссертационного исследования отражены в двадцати одной научной статье общим объемом 7,48 а.л., шесть из которых опубликованы в российских рецензируемых журналах, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве образования и науки РФ для опубликования результатов кандидатских диссертаций.

Выводы диссертационного исследования внедрены в практическую деятельность Инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Центральному административному округу г. Омска, что подтверждается актом внедрения.

Структура диссертационного исследования обусловлена целью и поставленными задачами. Работа состоит из введения, двух глав, объединяющих шесть параграфов, заключения, библиографического списка использованных источников и приложения.

ГЛАВА 1. ВОЗНИКНОВЕНИЕ И ПРЕКРАЩЕНИЕ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГА В СИСТЕМЕ РОССИЙСКОГО НАЛОГОВОГО ПРАВА И РОССИЙСКОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГАХ И СБОРАХ

1.1. Обязанность по уплате налога и налоговое обязательство: понятие, сущность, проблемы соотношения

Правовой статус участников налоговых правоотношений характеризуется не только совокупностью прав, но и обязанностей. При этом необходимо отметить, что ст. 57 Конституции РФ¹ четко закрепляет обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы.

Одним из спорных вопросов налогового права является определение правовой природы понятия обязанности по уплате налогов и сборов, а также возможности применения к налоговым правоотношениям термина «налоговое обязательство». Сама идея использования категории «налоговое обязательство» учеными воспринимается неоднозначно. Некоторые представители финансово-правовой науки относятся достаточно положительно к такой возможности, однако встречаются и довольно критические позиции, свойственные представителям гражданско-правовой науки. Позиция последних объясняется тем, что «обязательство» является гражданско-правовой категорией, то есть инструментарием частного права, а налоговые отношения регулируются нормами публичного права.

Начиная с эпохи римского права обязательство является одним из основных видов гражданских правоотношений, а обязательственное право – одним из основных институтов гражданского права. В целях всестороннего изучения вопроса важно обозначить суждения, в которых заметны отличия от

¹ Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. (с изм. от 21 июля 2014 г. № 11-ФКЗ) // РГ. 1993. 25 дек.; СЗ РФ. 2014. № 31, ст. 4398.

общепринятых воззрений. Примечательна позиция К.Д. Кавелина, что налоги и сборы имеют все свойства и характер обязательств¹. Предложение об отнесении процесса налогообложения к системе гражданского права достаточно противоречивое: для того, чтобы подчинить одним и тем же приемам правового регулирования, например, сделки и налоги, пришлось бы отказаться от существующего предмета, метода и принципов гражданского права, а также от традиционных механизмов действия налоговых норм, в итоге попытаться создать некую квазиотрасль (например, так называемое «хозяйственное право»)². Однако стремление К.Д. Кавелина расширить границы цивилистики вполне соответствовало реалиям того времени: основополагающие идеи частного права известны, активно развивается надежная научная основа гражданского права³, тщательно проработан его понятийный аппарат, а очень спорное (и на текущий момент) понятие комплексной отрасли права, не менее спорное определение предмета такой отрасли в дореволюционный период еще не были широко известны юридическому сообществу. «В историческом плане финансовому праву повезло меньше других»⁴.

Впервые финансово-правовые обязательства в советской юридической литературе были проанализированы в работах С.В. Запольского⁵. При этом он

¹ См.: *Кавелин К.Д.* Права и обязанности по имуществам и обязательствам в применении к русскому законодательству. СПб., 1879. С. 229.

² В юридической теории и практике доказана несостоятельность подобных попыток. М.К. Сулейменов пишет: «...для казахстанских цивилистов концепция хозяйственного права... еще в советское время представлялась глубоко ошибочной, а в современную эпоху и вовсе неприглядной, поэтому мы этой концепции, честно говоря, особого внимания не уделяем, это пройденный этап» (*Сулейменов М.К.* От редактора // Гражданское право в системе права: материалы международной научно-практической конференции (в рамках ежегодных цивилистических чтений), Алматы, 17-18 мая 2007 г. / отв. ред. М.К. Сулейменов. Алматы, 2007. С. 542).

³ См.: *Шершеневич Г.Ф.* Наука гражданского права в России. По первому изданию 1893 г. М., 2003. Целостная библиографическая картина дореволюционной науки гражданского права представлена в кн.: *Поворинский А.Ф.* Систематический указатель русской литературы по гражданскому праву, 1758–1904 гг. / Исследовательский центр частного права; науч. ред. О.Ю. Шилов. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2001.

⁴ *Запольский С.В.* Дискуссионные вопросы теории финансового права: монография. М., 2008. С. 63.

⁵ См.: *Запольский С.В.* Самофинансирование предприятий (правовые вопросы). М., 1988. С. 21.

четко разграничил финансово-правовое обязательство и гражданское обязательство. Рассмотрение финансово-правового обязательства с точки зрения гражданского права он считал недопустимым. Налоговое обязательство было отнесено им к разновидности финансово-правового обязательства¹.

М.В. Карасева рассматривает налоговое обязательство как вид финансового правоотношения². По ее мнению, общая экономическая основа налогового и гражданско-правового обязательств, определяющая юридические признаки, является доказательством возможности применения категории «налоговое обязательство»³.

Д.В. Винницкий в своих научных исследованиях указывает, что налоговое обязательственное право является подотраслью налогового права⁴. Рассматривая налоговое обязательство как особое правоотношение⁵, построенное по типу (модели) гражданско-правового обязательства, он приходит к выводу о наличии определенного заимствования налоговым правом юридической конструкции обязательства.

Таким образом, сторонники заимствования категории «обязательство» едины во мнении, что использование понятия «налоговое обязательство» позволяет более точно отразить специфику и экономическое содержание налоговых правоотношений.

Однако идея использования в налоговом праве налогового обязательства вызывает негативную реакцию у ряда ученых. Заслуживает внимания точка зрения А.А. Исаева, который был противником применения гражданско-правовых институтов в публично-правовых отношениях. Он считал, что в основании налогов должна лежать обязанность: «Начало обмена услуг совер-

¹ См.: Там же.

² См.: Карасева М.В. Финансовое правоотношение. М., 2001.

³ См.: Карасева М. Проект Налогового кодекса Российской Федерации и новые явления в праве // Хозяйство и право. 1997. № 4. С. 79.

⁴ См., напр.: Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 35.

⁵ См.: Винницкий Д.В. Налоговое обязательство и система налогового обязательственного права // Законодательство. 2003. № 7. С. 23.

шенно не применяется к обязанностям лица относительно церкви, семьи, близких, государства»¹. Е.А. Суханов указывает на наличие отраслевого различия между публично-правовыми и гражданско-правовыми отношениями². М.И. Брагинский в принципе исключает возможность использования норм гражданского законодательства в отношениях власти и подчинения³ и утверждает, что подобное применение гражданско-правовых моделей «влечет за собой весьма отрицательные последствия»⁴. Н.Д. Егоров предлагает различать собственно «обязательство» в гражданско-правовом смысле и «относительное правоотношение». Второе, по его мнению, «действительно является межотраслевым понятием»⁵. Также против использования в налоговом праве данного термина высказываются А.В. Демин⁶, И.И. Кучеров⁷, Н.П. Кучерявенко⁸, Н.А. Шевелева⁹ и др.

Н.А. Саттарова рассматривает налоговое правоотношение как форму реализации публичных интересов¹⁰. О публичном характере налогов пишет и Н.И. Химичева¹¹. Зачисление налогов в бюджетную систему предполагает и определяет их публичный характер¹². По мнению А.С. Алимбековой, цель ре-

¹ Очерк теории и политики налогов А.А. Исаева. Ярославль, 1887. С. 27-28.

² См.: Гражданское право: в 2 т. / отв. ред. Е.А. Суханов. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2002. Т. 2, полут. 1. С. 8-9.

³ См.: Брагинский М.И., Витрянский В.В. Договорное право: общие положения. М., 1997. С. 18.

⁴ Брагинский М.И. Совершенствование законодательства о капитальном строительстве. М., 1982. С. 82.

⁵ Гражданское право. Часть 1: учебник / под ред. А.П. Сергеева, Ю.К. Толстого. Изд. 3-е, перераб. и доп. М., 1998. С. 484.

⁶ См.: Демин А.В. Налоговое право России: учебное пособие. Красноярск, 2006. С. 251-252.

⁷ См.: Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. М., 2001. С. 105.

⁸ См.: Кучерявенко Н.П. Налоговая обязанность: содержание и особенности правового регулирования // Правоведение. 2002. № 5 (244). С. 96.

⁹ См.: Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть: учебник / отв. ред. Н. А. Шевелева. М., 2001. С. 172.

¹⁰ См.: Саттарова Н.А. Принуждение в финансовом праве: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2006. С. 24.

¹¹ См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. 5-е изд., перераб. и доп. М., 2013. С. 372.

¹² См.: Химичева Н.И., Покачалова Е.В. Финансовое право: учебно-методический комплекс / отв. ред. Н.И. Химичева. М., 2005. С. 245.

ализации налоговой нормы для государства – это фискальное пополнение бюджета и регулирование экономики¹. Именно с помощью налогов образуется большая часть денежных фондов, необходимых для функционирования государства. На обязательственный характер налоговых отношений указывают Е.В. Покачалова² и О.Ю. Бакаева³.

В юридической литературе существуют различные подходы к понятию публичного интереса. Так, например, А.В. Швец под публичным интересом в сфере налогообложения понимает создание условий для равномерного развития экономики в целях роста благосостояния общества⁴. А.Я. Курбатов полагает, что издавая норму права, законодатель всегда имеет в виду охрану определенных интересов и чтобы определить, чей интерес выражает конкретная норма права, необходимо отталкиваться от вида правоотношения и соответствующего ему способа правового регулирования, выражающего в свою очередь в конкретном виде норм⁵. Учитывая приоритет публичных интересов в налоговых отношениях, следует отметить, что неотъемлемым признаком метода финансово- и налогово-правового регулирования является императивность, однако применение императивного метода (метода государственно-властных велений) должно осуществляться в сочетании с иными методами правового регулирования.

Специфика методов финансово-правового регулирования напрямую связана с регламентацией финансовым правом финансовой деятельности государства и муниципальных образований. Особенность налоговых отношений

¹ См.: *Алимбекова А.С.* Налогово-правовые нормы и проблемы их реализации / под ред. Н.И. Химичевой. Саратов, 2011. С. 72-73.

² См.: *Покачалова Е.В.* Правовое регулирование налогообложения доходов граждан от индивидуальной предпринимательской деятельности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1991. С. 17.

³ См.: *Бакаева О.Ю.* Развитие научных идей профессора Н.И. Химичевой в исследовании правовой природы таможенной пошлины // *Ученый, Наставник, Личность...* / под ред. Е.В. Покачалоной. Саратов, 2013. С. 86.

⁴ См.: *Швец А.В.* Нормативно-правовое обеспечение законных интересов субъектов налоговых правоотношений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2013. С. 11.

⁵ *Курбатов А.Я.* Сочетание частных и публичных интересов при правовом регулировании предпринимательской деятельности. М.: Центр ЮрИнфоР, 2001. С. 89.

заключается в их волевом, публично-правовом характере, в иерархическом взаимодействии субъектов, чем обусловлена и соответствующая субординация правовых актов и норм. Как было отмечено, наиболее распространенным методом налогового права является императивный метод (метод властных предписаний), который представляет собой отражение императивного метода финансового права¹. На это обращает внимание и Н.И. Химичева². Особое внимание способам регулирования финансовых и налоговых правоотношений уделялось в диссертационной работе и изданной на ее основе монографии И.В. Рукавишниковой³. Она отмечает, что метод правового регулирования, используемый в финансовом праве сочетает в себе элементы императивного и диспозитивного начал, с преобладанием в конечном счете властных способов юридического воздействия⁴. В.В. Гриценко рассматривает вопрос о различии методов правового регулирования налогового и гражданского права⁵.

Императивный метод предполагает подчинение субъектов налоговых отношений императивным нормам, установленным государством. Однако властный характер не ограничивается лишь определенными правами веления, а содержит также и юридические обязанности. Налогоплательщик в налоговом отношении имеет не только обязанности, но и обладает правами по отношению к государству. Властный (императивный) характер данных отношений сложился исторически. На данный момент можно властный характер налого-

¹ См.: Химичева Н.И., Покачалова Е.В. Финансовое право: учебно-методический комплекс / отв. ред. Н.И. Химичева. М., 2005. С. 121; Рукавишникова И.В. Метод финансового права: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2004. С. 21; Гриценко В.В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2005. С. 11; Миронова С.М. Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации (финансово-правовой аспект): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2006. С. 3.

² См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2002. С. 61.

³ См.: Рукавишников И.В. Метод финансового права: монография. М.: ОЛМА-ПРЕСС, 2004.

⁴ См.: Там же. С. 239.

⁵ См.: Гриценко В.В. Теория российского налогового права: современные проблемы / под ред. Н.И. Химичевой. Саратов, 2005. С. 18.

вых отношений сводить к специфической правовой форме, установленной государством, но процесс налогообложения всегда сопровождался насилием.

Следует отметить, что в сфере налогообложения не исключено использование договорных форм (например, при изменении срока уплаты налога). Правовое регулирование налоговых отношений посредством применения диспозитивного метода правового регулирования исследовано в работе Д.С. Барзилова¹.

Налоговый кодекс РФ предусматривает специальный институт инвестиционного налогового кредита (ст. 66, 67, 68 НК РФ), который является одним из инструментов инвестиционно-правовой политики государства. В то же время наличие такого института, с одной стороны, подчеркивает связь инвестиционных отношений с публичными отраслями права, с другой стороны, дает основания для выделения особого вида инвестиционных соглашений (соглашений о предоставлении инвестиционного налогового кредита), сочетающих в себе и частноправовые и публично-правовые начала².

Использование диспозитивного метода, полагаем, позволит более рационально упорядочить налоговые отношения, установить оптимальное соотношение публичных и частных интересов, сформировать баланс интересов государства (публично-правового образования) и налогоплательщика.

Итак, можно констатировать, что одним из характерных признаков налоговых правоотношений выступает признак правоотношений «власти и подчинения», хотя некоторым налоговым правоотношениям и свойственен элемент договоренности, чему способствует наличие диспозитивных налогово-правовых норм. В целом, эти правоотношения выстраиваются по модели

¹ См.: Барзилов Д.С. Дозволение как способ правового регулирования налогового администрирования в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2012. С. 56.

² См.: Маркелов Ф.В. Инвестиционное право как правовая общность российского права. Понятие инвестиций. Инвестиционные правоотношения в кн. «Правовое регулирование инвестиционной деятельности: проблемы и перспективы развития» / [Е.В. Покачалова, Ф.В. Маркелов, С.В. Журавлева, О.Г. Тагашева]; под ред. Е.В. Покачаловой; ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права». Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2009. С. 28.

«власти и подчинения», где элемент диспозитивности играет лишь вспомогательную и дополнительную роль, не меняя общего характера этих отношений. Кроме непосредственного получения налогов, все остальные действия финансовых органов являются обеспечительными. В одних случаях они нацелены на организацию механизма функционирования отношений по непосредственному взиманию налогов, вследствие чего реализуются в рамках организационных налоговых правоотношений. В других случаях они направлены на обеспечение точного и единообразного исполнения законов, пресечение фактов их нарушения, восстановление нарушенного порядка и привлечения правонарушителей к юридической ответственности и потому реализуются уже в рамках правоохранительных отношений.

В связи с этим обычная договорная конструкция возникновения отношений, в основе которой заложен принцип свободного волеизъявления сторон, направленный на возникновение между ними отношений, неприемлема. Неприемлема и деликтная конструкция возникновения отношений, так как налогоплательщик предварительно не совершает никаких действий, направленных на возникновение ущерба у государства, а сам налог не является мерой наказания и возмещения ущерба. Государство с целью инициации возникновения материальных налоговых правоотношений вынуждено прибегать к своему испытанному средству – к политической власти, вследствие чего материальные налоговые правоотношения возникают в императивном порядке и приобретают характер публичных отношений.

Однако при этом следует иметь в виду, что наряду со специфической особенностью правового регулирования налоговых отношений, заключающейся в упомянутом юридическом неравенстве сторон налоговых правоотношений, когда одна сторона имеет властные полномочия по отношению к другой, одновременно основным правилом взаимоотношений участников налоговых правоотношений служит подчинение обеих сторон закону. Следовательно, верховенство закона – основной принцип управления в налоговых право-

отношениях. Кроме государства никто не вправе устанавливать, вводить в действие и взимать налоги.

Но все же следует отметить, что в настоящее время большинство авторов считают возможным использование понятия «налоговое обязательство»¹. Данное понятие использовал Н.Н. Ровинский при определении налогового права², рассматривая его и как правоотношение, и как «налоговую обязанность» в качестве элемента содержания этого правоотношения. Г. Дербург определял обязательство как правоотношение, которое состоит в обязанности должника исполнить в пользу кредитора определенное действие, обладающее имущественной ценностью³. Он полагал, что обязательство предоставляет средство для достижения известной цели. При этом средством, по его мнению, является именно обязанность должника исполнить что-либо, а целью — та имущественная выгода, которая должна быть предоставлена верителю⁴.

Указанные противоположные научные подходы к рассматриваемому вопросу во многом обусловлены различиями в нормативном правовом регулировании налоговых отношений в России и за рубежом. В Налоговом кодексе РФ⁵ не используется термин «налоговое обязательство» в отличие от других стран СНГ. Так, в налоговом законодательстве республик Беларусь⁶, Молдова¹, Ка-

¹ См., напр.: *Порохов Е.В.* Теория налоговых обязательств: учебное пособие. Алматы, 2001. С. 78; *Винницкий Д.В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 301; *Карасева М.В.* Финансовое правоотношение. Воронеж, 1997. С. 276-280; *Петрова Г.В.* Общая теория налогового права. М., 2004. С. 80; *Пилипенко А.А.* Налоговое право: учебное пособие. Минск, 2006. С. 188; *Налоговое право: учебник* / под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2003. С. 147.

² «Совокупность юридических норм, регулирующих порядок установления налогов, условия возникновения и прекращения налоговых обязательств предприятий, организаций и граждан, их налоговые обязанности и права и порядок взыскания налогов, составляет налоговое право, являющееся составной частью финансового права СССР» (*Финансовое право: учебник* / под ред. Н.Н. Ровинского. М., 1946. С. 71).

³ См.: *Дербург Г.* Пандекты / пер. под рук. и ред. П. Соколовского. М., 1904. Т. 3: Обязательственное право. С. 1.

⁴ См.: Там же. С. 4-5.

⁵ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (с изм. от 29 декабря 2017 г. № 466-ФЗ) // СЗ РФ. 1998. № 31, ст. 3824; 2018. № 1, ч. 1, ст. 50.

⁶ Налоговый кодекс Республики Беларусь (общая часть) от 19 декабря 2002 г. № 166-З. URL: <http://nalog.gov.by/ru> (дата обращения: 10.01.2018).

захстан², Кыргызстан³, Узбекистан⁴, Азербайджан⁵, Армения⁶ закреплены общие положения о налоговом обязательстве – понятие, порядок возникновения, исполнения, обеспечения, прекращения налогового обязательства. Наиболее удачным представляется нормативное правовое закрепление института налогового обязательства в Республике Казахстан. Согласно п. 1.ст. 31 Налогового кодекса Республики Казахстан «налоговым обязательством признается обязательство налогоплательщика перед государством, возникающее в соответствии с налоговым законодательством Республики Казахстан, в силу которого налогоплательщик обязан совершать действия, указанные в пункте 2 статьи 36 настоящего Кодекса». Пункт 2 статьи 36 закрепляет, что во исполнение налогового обязательства налогоплательщик совершает следующие действия:

- 1) встает на регистрационный учет в налоговом органе;
- 2) ведет учет объектов налогообложения и (или) объектов, связанных с налогообложением;
- 3) исчисляет, исходя из объектов налогообложения и (или) объектов, связанных с налогообложением, налоговой базы и налоговых ставок, суммы налогов и платежей, подлежащие уплате в бюджет, а также авансовые и текущие платежи по ним в соответствии с Особенной частью настоящего Кодекса;
- 4) составляет и представляет, за исключением налоговых регистров, налоговые формы и иные формы, установленные настоящим Кодексом, налоговым органам в установленном порядке;

¹ Налоговый кодекс Республики Молдова от 24 апреля 1997 г. № 1163-XIII. URL: <http://lex.md> (дата обращения: 17.01.2018).

² См.: Кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 г. № 120-VI «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс). URL: <https://www.zakon.kz> (дата обращения: 17.01.2018).

³ Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 17 октября 2008 г. № 230. URL: <http://online.zakon.kz> (дата обращения: 22.12.2017).

⁴ Налоговый кодекс Республики Узбекистан от 25 декабря 2007 г. № ЗРУ-136. URL: <http://fmc.uz> (дата обращения: 19.01.2018).

⁵ Налоговый кодекс Азербайджанской Республики (утвержден Законом Азербайджанской Республики от 11 июля 2000 г. № 905-IQ). URL: <https://online.zakon.kz> (дата обращения: 16.01.2018).

⁶ Налоговый кодекс Республики Армения от 1 ноября 2016 г. № ЗР-165. URL: <http://www.translation-centre.am> (дата обращения: 12.01.2018).

5) уплачивает исчисленные и начисленные суммы налогов и платежей в бюджет, авансовые и текущие платежи по налогам и платежам в бюджет в соответствии с Особенной частью настоящего Кодекса.

Первые исследования налогового обязательства в Республике Казахстан принадлежат профессору А.И. Худякову. В своих работах он предлагал рассматривать налоговое обязательство как материальное налоговое правоотношение. Речь идет о разделении налоговых правоотношений на материальные и организационные, где материальное налоговое правоотношение (отношение по поводу непосредственной уплаты налога) представляет собой налоговое обязательство, в силу которого налогоплательщик обязан совершить в пользу государства определенные действия – уплатить налог, исчисленный в соответствии с установленными государством правилами, а государство вправе требовать от налогоплательщика исполнения им своей обязанности. Организационные налоговые правоотношения опосредуют связи, возникающие в процессе формирования и функционирования налоговых структур государства, обобщенно именуемых «государственная налоговая служба», и ее взаимодействия с субъектами, хотя и не являющимися налогоплательщиками, но участвующими в операциях, связанных с налогообложением¹.

Достаточно развернутое освещение проблемы налогового обязательства предпринял в своих работах Е.В. Порохов. Формулируя определение данного понятия², автор взял за основу гражданско-правовое обязательство.

Принципиальным противником использования термина «налоговое обязательство» в Налоговом кодексе Республики Казахстан и самой концепции налогового обязательства выступает известный ученый-цивилист М.К. Сулейменов, считающий, что обязательство есть сугубо гражданско-

¹ См.: Худяков А.И. Налоговое право Республики Казахстан. Алматы, 1998. С. 165.

² «Налоговое обязательство является отношением, содержанием которого являются, с одной стороны, обязанность налогоплательщика совершить все необходимые активные действия, направленные в конечном итоге на уплату в пользу государства налога, и, с другой стороны, право государства требовать уплаты налога в свою пользу» (Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: учебное пособие. Алматы, 2001. С. 82).

правовое отношение и другим быть не может. Аргументируя свою позицию, автор подчеркивал, что в теории права правоотношения делятся на абсолютные и относительные, причем под последними понимаются такие отношения, в которых управомоченному лицу противостоит конкретное обязанное лицо (обе стороны в таких правоотношениях конкретно определены), и ни один теоретик не ставит знак равенства между обязательствами и относительными правоотношениями¹. Выступая официальным экспертом при разработке проекта Налогового кодекса Республики Казахстан, М.К. Сулейменов писал, что наиболее радикальным и самым верным решением был бы отказ от понятия налогового обязательства и возврат к обычной модели налогового правоотношения. Если все же налоговое обязательство останется, необходимо четко определить, что это не гражданско-правовое обязательство и отношения к нему не имеет². Аналогичной позиции придерживается Р.А. Маметова, по мнению которой использование в налоговом законодательстве категории «обязательство» неуместно, поскольку введение данной категории в налоговые отношения сути этих отношений не изменит³. Она совершенно обоснованно отмечает, что юридические категории должны иметь единое значение при их использовании, а все споры по данному вопросу возникают из-за отсутствия единого понятия «обязательство» как юридической категории в правовой науке.

Содержание правоотношения раскрывается через характеристику прав и обязанностей его субъектов. Если рассмотреть, например, обязанности налогоплательщика как субъекта налогового правоотношения, которые изложены в Налоговом кодексе Республики Казахстан, то, в первую очередь, он обязан своевременно и в полном объеме исполнять налоговое обязательство, которое вытекает из его определенных обязанностей. Если поразмыслить над этим определением, возникает вопрос: для чего же тогда существует здесь понятие

¹ См.: Сулейменов М.К. Проблемы соотношения гражданского и налогового законодательства // Налоговый эксперт. 2001. № 2. С. 12.

² См.: Там же. С. 15.

³ См.: Маметова Р.А. Денежные обязательства // Налоговый эксперт. 2001. № 9. С. 6.

«налоговое обязательство», если оно ясно и определенно выражается в конкретных обязанностях? Получается, что законодатель фактически сам себе противоречит.

Категория «правоотношение» намного шире категории «обязательство», в связи с чем налоговое обязательство не может рассматриваться как налоговое правоотношение, поскольку существует понятие «обязанность» субъектов налоговых правоотношений, а содержание налогового правоотношения раскрывается через характеристику прав и обязанностей его субъектов.

Анализируя вопросы общей теории обязательств, Ю.Б. Фогельсон приходит к выводу, что никаких обязательств в публично-правовых отношениях не существует¹. По мнению В.В. Гриценко, налоговая обязанность по уплате налога существует в силу прямого указания в законодательстве, в отличие от гражданско-правового обязательства, налогоплательщик не может добровольно возложить ее на себя либо отказаться от ее исполнения².

Таким образом, между категориями «обязательство» и «обязанность» полностью отсутствует тождественность, тем самым использование гражданско-правового термина в налоговом праве поставит под сомнение данную дефиницию.

Отношения по взиманию налогов, которые возникают между государством, с одной стороны, и налогоплательщиком – с другой, представляют собой основу налоговых правоотношений. Одним из участников этих отношений является государство, которое, выступая в лице налоговых органов, вправе требовать от налогоплательщиков исполнения ими своих обязанностей по уплате налогов, исчисленных в соответствии с установленными правилами. Другими основными участниками налоговых отношений являются налогоплательщики – лица, которые обязаны согласно налоговому законодательству уплачивать в пользу государства установленные налоги. Данное налоговое

¹ См.: Фогельсон Ю.Б. Избранные вопросы общей теории обязательств. М., 2001. С. 62.

² См.: Гриценко В.В. Теория российского налогового права: современные проблемы / под ред. Н.И. Химичевой. Саратов, 2005. С. 31.

правоотношение является имущественным, так как имущественные правоотношения – это отношения, объектом которых являются непосредственно деньги. Анализ содержания этого правоотношения позволяет заключить, что обе стороны – государство и налогоплательщики – имеют непосредственный имущественный интерес в процессе налогообложения. Так, государство заинтересовано в налоговых поступлениях в связи с тем, что для любого государства налоги являются основными источниками поступлений доходов в бюджет. Налогоплательщики же, уплачивая налоги, заинтересованы в уменьшении налоговой нагрузки.

В п. 3 ст. 2 Гражданского кодекса РФ¹ содержится правило, согласно которому гражданское законодательство не применяется к имущественным отношениям, основанным на властном подчинении одной стороны другой. Следовательно, на сферу налоговых отношений гражданское законодательство не распространяется. Отчасти по этой причине в законодательстве Российской Федерации о налогах и сборах не используется понятие «налоговое обязательство». Российский законодатель использует понятие обязательства только тогда, когда налоговые отношения регулируются при помощи договора, где отношения между налоговым органом и налогоплательщиком (или поручителем) возникают на основании добровольного вступления этих лиц в соответствующие публично-правовые договорные отношения. В других случаях российский законодатель использует понятие «обязанность по уплате налога».

Налоговые правоотношения строятся на принципе власти и подчинения, а обязательственные правоотношения – на договорной основе, развивающейся на определенных отношениях равенства субъектов.

Толкование юридических норм с позиций логики, теории, философии и истории права позволяет считать классическое (гражданско-правовое) обязательство родовой, самостоятельной, целостной категорией, которая является

¹ Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (с изм. от 29 декабря 2017 г. № 459-ФЗ) // СЗ РФ. 1994. № 32, ст. 3301; 2018. № 1, ч. 1, ст. 43.

первоосновой обязательственного права и (наряду с собственностью) главным «блоком» гражданского права. В этой категории сконцентрировано выражение духа частного права, с нее начинался гражданский оборот. Остальные понятия (международное, трудовое, финансовое, налоговое обязательство и т.д.) выступают категориями вида. Видовое явление соответствует общим признакам рода. В данном случае такая соподчиненность затруднительна по причине кардинальных отличий в предмете, принципах и методах правового регулирования, на что обращалось внимание выше.

Предпринимались попытки использования категории «обязательство» и в других отраслях права. Так, Ф.К. Савиньи указывал, что обязательство состоит в господстве над чужим лицом, но не над всем лицом (иначе оно вело бы к уничтожению личности), а только над одиночными его действиями, которые могут быть представлены выделенными из свободы этого лица и подчинены нашей воле. Дальнейшее развитие этого понятия, по его оценкам, должно вести к учению о лицах, участвующих в обязательстве, и о действиях, на которые обязательство направлено¹. Из этого следует, что понятие обязательства не принадлежит исключительно гражданскому праву. Напротив, можно говорить о том, что если обязательство (как его определял Ф.К. Савиньи) – это господство над действиями другого лица, то публичное обязательство очень хорошо вписывается в данное понятие, поскольку также представляет собой господство одного лица (государства в лице его органов) над определенными действиями другого лица (налогоплательщика).

Само по себе обязательство изначально принято считать сугубо частно-правовым институтом. Однако, как уже было отмечено, в последние годы ряд ученых² убедительно доказали существование обязательственных налоговых отношений, указывая на специфику этих отношений.

¹ См.: *Савиньи Ф.К.* Обязательственное право. СПб., 2004. С. 48.

² См., напр.: *Запольский С.В.* Правовые проблемы самофинансирования предприятий в условиях полного хозяйственного расчета (финансово-правовой аспект): автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 1989. С. 21-22; *Карасева М.В.* Финансовое правоотношение. М., 2001. С. 271-283; *Винницкий Д.В.* Налоговое обязательство и система налогового обязательствен-

В научной литературе неоднократно предпринимались попытки обосновать межотраслевую природу обязательств¹. Если рассматривать обязательство как межотраслевую категорию, то тогда налоговое обязательство будет тождественно гражданско-правовому, что, в свою очередь, достаточно противоречиво. Использование сходных наименований, но совершенно разных по своей сути может повлечь за собой недопонимание.

Анализируя налоговое законодательство зарубежных стран, Г.В. Петрова приходит к выводу, что оно не стремится к совпадению с гражданско-правовыми терминами². Содержание применяемой терминологии зависит от экономической доктрины развития, принятой в государстве. Современное налоговое законодательство должно иметь специальную налоговую терминологию. Данная специфика, прежде всего, заключается в построении его механизма на основе синтеза публичных и частных начал регулирования.

Первейшим признаком публичного характера налогового обязательства является его субъектный состав, а именно необходимое участие государства (муниципального образования) в нем. Обращает на себя внимание и то, что стороны налогового обязательства становятся таковыми помимо своего желания, исключительно в силу требования закона. Существуют в гражданском обороте и обязательства, которые также во многом возникают помимо желания их участников. В их основе, как правило, лежит неправомерное поведение обязанного субъекта (деликт), нарушающего нормативный запрет.

Налоговое же обязательство возникает из правомерного поведения субъекта, в результате которого он становится обладателем объекта налогообложения (или сами действия образуют такой объект), являющегося юридическим фактом для возникновения у него налоговой обязанности. Следовательно, налоговое обязательство возникает в силу реализации обязывающих норм, а

ного права // Законодательство. 2003. № 7. С. 22-32; Налоговое право: учебник / под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2003. С. 147-148.

¹ См., напр.: *Полищук И.* Понятие и признаки налогового обязательства // Современное право. 2007. № 4. С. 60-64.

² См.: *Петрова Г.В.* Общая теория налогового права. М., 2004. С. 102.

гражданско-правовое – дозволяющих или запрещающих. Основное содержание налогового обязательства заключается в обязанности уплатить налог или сбор, а все остальные права и обязанности производны от нее.

Публично-правовой способ возникновения налогового обязательства не препятствует его дальнейшей реализации посредством частноправовых средств. Исполнение налогового обязательства почти идентично механизму исполнения любого денежного обязательства. Также используются механизм зачета, характерный для денежных обязательств, и институт обеспечения исполнения обязательства. Основания прекращения налогового и гражданско-правового обязательств во многом совпадают. Правовосстановительные санкции являются основным видом ответственности за нарушение данных обязательств.

Из содержания мер, перечисленных в ст. 72 НК РФ, следует, что они направлены на исполнение налогоплательщиком действующей обязанности по уплате установленных налогов в случае установления факта неисполнения либо ненадлежащего исполнения такой обязанности. Более того, указанные способы могут применяться как по заявлению самих налогоплательщиков (например, заключение договора залога, договора поручительства), так и по решению налогового органа (например, начисление пени, наложение ареста на имущество, запрет на отчуждение имущества).

Особо следует остановиться на такой характеристике налогового обязательства, как исключительно денежный характер¹. В связи с взиманием налогов возникают публичные имущественные (денежные) отношения². Таким образом, налоговое обязательство можно рассматривать как вид обязательства денежного. Обязанность по уплате налога является денежной обязанностью, которая всегда характеризуется ее размером, следовательно, обязанность по

¹ См.: *Карасева М.* Проект Налогового кодекса Российской Федерации и новые явления в праве // *Хозяйство и право.* 1997. № 4. С. 81; *Порохов Е.В.* Теория налоговых обязательств: учебное пособие. Алматы, 2001. С. 82.

² См.: *Финансовое право: учебник* / отв. ред. Н. И. Химичева, Е. В. Покачалова. 6-е изд., перераб. и доп. М., 2017. С. 374.

уплате налога представляет собой конкретный размер денежного обязательства.

По определению Л.А. Лунца, денежное обязательство направлено исключительно на уплату денежных знаков¹. О.С. Иоффе полагал, что денежное обязательство направлено на передачу денег², а О.А. Красавчиков указывал на связь такого обязательства с платежом определенной денежной суммы³.

Властный характер налоговых правоотношений и императивные основания их возникновения не исключают применения термина «обязательство» к таким отношениям. Например, в Бюджетном кодексе РФ⁴ используется понятие «бюджетное обязательство». Также следует заметить, что понятие «обязательство» используется и при определении государственного долга (ст. 6 Бюджетного кодекса РФ). На наличие публичных долговых обязательств, являющихся разновидностью расходных и в соответствующих случаях – бюджетных обязательств обращает внимание в своей работе Е.В. Покачалова⁵.

Очевидно, что «обязательство», действующее в гражданском праве, и «бюджетное обязательство» существенно отличаются друг от друга. Бюджетное обязательство служит разновидностью финансового обязательства и связано с формированием и расходованием публичных финансов. Налоговое обязательство можно определить как разновидность публичного финансового обязательства, возникающего между государством (публично-правовым образованием) и налогоплательщиком в связи с исполнением им обязанности по уплате налога в целях формирования доходной части бюджета, и порождающего обязанность государства по созданию для этого надлежащих условий и обеспечению постоянного, в том числе бесперебойного, поступления денеж-

¹ См.: *Лунц Л.А.* Денежное обязательство в гражданском и коллизионном праве капиталистических стран. М., 1948. С. 14.

² См.: *Иоффе О.С.* Обязательственное право. М., 1975. С. 90.

³ См.: Советское гражданское право: учебник: в 2 т. / под ред. О.А. Красавчикова. М., 1969. Т. 2. С. 243.

⁴ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (с изм. от 28 декабря 2017 г. № 434-ФЗ) // СЗ РФ. 1998. № 31, ст. 3823; 2018. № 1, ч.1, ст. 18.

⁵ См.: *Покачалова Е.В.* Публичный долг: теоретические и практические аспекты российского финансового права: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2007. С. 22.

ных средств в централизованный денежный фонд соответствующего территориального уровня для их последующего расходования на публичные нужды. Это понятие налогового обязательства в широком смысле, но можно говорить о понятии налогового обязательства в узком смысле – как об обязательстве именно налогоплательщика уплатить налог в бюджет.

Говорить о полной тождественности указанных механизмов и институтов не приходится, поскольку публичные цели налогового регулирования способствовали привнесению определенных публично-правовых элементов в процесс реализации налогового обязательства. Гражданско-правовые обязательства, безусловно, не могут быть разновидностью публично-правовых отношений, речь идет о существовании отдельного вида обязательств – обязательств финансово-правовых, имеющих публично-правовую природу. Подобно институту договора (до недавнего времени гражданско-правовому), который занял свое определенное место в финансовом праве, приобретя абсолютно новые публично-правовые признаки, финансово-правовое обязательство объединяют с обязательством гражданским лишь общие принципы и признаки, которые к тому же имеют абсолютно другую правовую природу. Опасения относительно переноса в налоговое право диспозитивных начал правового регулирования через термин «обязательство» ничем не обоснованы, так как налоговое обязательство – это особый вид обязательства, который не тождествен гражданско-правовому обязательству.

В общей теории права различают состав юридической формы правоотношения, который включает в себя только юридическое содержание, и состав правоотношения как единства фактического материального содержания и юридической формы. В частности, С.С. Алексеев пишет, что по-иному характеризуется строение правоотношения, если оно понимается как единство фактического материального содержания и юридической формы. При этом в правоотношении наряду с субъективными правами и обязанностями (составляющими его юридическое содержание) могут быть выделены еще два основных

элемента: субъекты права и его объекты. Кроме того, в данном случае обособляется материальное содержание правоотношения¹. С учетом этого целесообразно рассматривать налоговое обязательство как единство фактического содержания и юридической формы.

По мнению Д.В. Винницкого, к элементам налогового обязательства, относятся: субъекты, объект и содержание². Е.В. Порохов утверждает, что «юридическое содержание характеризует налоговое обязательство именно как связь его субъектов через их субъективные юридические права и обязанности»³.

Итак, налоговое обязательство представляет собой конструкцию, описывающую поведение двух субъектов – государства, которому принадлежит право требовать уплаты налога, и обязанного к исполнению налогоплательщика. Обладателем субъективного права в налоговом обязательстве является государство в лице его налоговых органов. Субъективное право государства реализуется в правомочии требования от конкретных обязанных субъектов исполнения налогового обязательства, то есть совершения ими всех положительных действий, которые ведут к удовлетворению интереса государства в получении причитающихся ему по закону денежных средств от уплаты налогов. Наличие в рамках налогового обязательства субъективного права государства предполагает существование скорреспондированной ему юридической обязанности по совершению положительных действий, направленных на удовлетворение государственного интереса.

Традиционно в гражданском праве лицо, которому принадлежит в обязательственном отношении право требовать, называется кредитором; лицо, на

¹ См.: *Алексеев С.С.* Общая теория права: курс: в 2 т. М., 1981. Т. 1. С. 98-100.

² См.: *Винницкий Д.В.* Налоговое обязательство и система налогового обязательственного права // Законодательство. 2003. № 7. С. 29.

³ *Порохов Е.В.* Теория налоговых обязательств: учебное пособие. Алматы, 2001. С. 93.

котором лежит обязанность, – должником. М.В. Карасева полагает вполне допустимым перенесение данных понятий в сферу налоговых обязательств¹.

На первый взгляд, может показаться, что термины «должник» и «кредитор», традиционно применяемые в гражданском праве, не совсем подходят в налоговом праве. Термин «кредитор» произошел от латинского глагола «crede-re», который означает «верить», «давать займы»². Общепринято считать кредитором того, кто предоставляет кредит, то есть некую ценность в долг. Кредит предполагает возвратность, чего нельзя сказать относительно налогового платежа. Однако исторический анализ обязательственных правоотношений позволяет с этими суждениями не согласиться.

Известно, что в Древнем Риме обязательство понимали очень широко. Считали, что практически любые отношения между людьми могут породить обязательство. Обязательственное право охватывало весь спектр социально-экономических отношений в Древнем Риме³. Если допустить перенесение понятий «кредитор» и «должник» в сферу налоговых обязательств, тогда субъектами налогового обязательства на стороне должника являются лица, на которых возложена обязанность совершить определенные действия в целях получения налоговым кредитором в установленный срок предмета налогового платежа. Исходя из этого, публично-территориальные образования могут выступать на стороне кредитора в основном налоговом обязательстве, в договорном налоговом обязательстве, в расчетном налоговом обязательстве, а на стороне должника – в обязательстве, возникающем в связи с излишним получением налогового платежа.

Под субъектами налогового обязательства понимаются лица, участвующие в данном правоотношении⁴. Для того, чтобы быть субъектом налогового обязательства, необходимо обладать двумя свойствами – налоговой правоспо-

¹ Карасева М.В. Финансовое правоотношение. М., 2001. С. 276-277.

² Крысин Л.П. Толковый словарь иноязычных слов. 2-е изд., доп. М., 2000. С. 366.

³ См.: Кофанов Л.Л. Обязательственное право в архаическом Риме: долговой вопрос (VI–IV вв. до н.э.). М., 1994. С. 62.

⁴ См.: Халфина Р.О. Общее учение о правоотношении. М., 1974. С. 114.

способностью и налоговой дееспособностью, то есть обладать способностью нести обязанности и иметь права, реализуемые в налоговом обязательстве, а также иметь способность своими действиями осуществлять указанные обязанности и приобретать права (например, обязанность по уплате налогов, обязанность сборщиков налогов по перечислению суммы налога в бюджет (внебюджетный фонд) публично-территориального образования, обязанность налогового агента по исчислению, удержанию, перечислению налога, право требования уплаты налога и иные права и обязанности в зависимости от вида обязательства). Налоговые права производны от налоговых обязанностей. Этот признак присущ налоговому обязательству как разновидности финансовых правоотношений и объясняется субординационным характером правоотношений.

Как всякое правоотношение, налоговое обязательство имеет свой объект, то есть то материальное благо, по поводу которого возникает и существует данное правоотношение, что является предметом требования и притязания управомоченной стороны обязательства и, соответственно, предметом лишения обязанной стороны обязательства.

Содержанием налогового обязательства выступает комплекс взаимосвязанных и взаимообусловленных субъективных прав и юридических обязанностей сторон этого обязательства: налогоплательщика и государства. Основным здесь выступает право государства требовать от налогоплательщика внести сумму налогового платежа и обязанность налогоплательщика исполнить это. Юридическая обязанность – вторая существенная часть юридического содержания налогового обязательства, требующая от обязанного лица должного исполнения соответствующих норм. Определенность юридической обязанности позволяет всегда выдерживать соответствие в соотношении реализуемых субъективного права и юридической обязанности. Никто не имеет права требовать от субъекта налога исполнять налоговое обязательство на иных условиях, чем это определено в законе.

Итак, применение категории «налоговое обязательство» в качестве самостоятельного, отличного от одноименного гражданско-правового термина представляется возможным, так как данная категория отражает многообразие прав и обязанностей сторон в рамках налогового правоотношения.

Обязанность платить налоги корреспондируется с правом государства требовать уплаты налога, но требовать только в той мере, которая определена в нормативных правовых актах, принимаемых представительными органами власти – выразителями общественных интересов. Мера должного поведения, определенная конкретными границами, оставляет за участником правоотношений некоторый выбор, но только в обозначенных границах. Любые попытки введения дополнительных границ дозволенного поведения внутри заданных законодателем рамок являются столь же неправомерными, как и попытки возложить на налогоплательщиков дополнительные, не предусмотренные законом обязанности. Обязанность платить налог реализуется в рамках налоговых отношений, в которых у государства есть не только субъективное право требовать налог, но и юридическая обязанность обеспечить налогоплательщику возможность уплатить налог. В рамках налоговых отношений государство и его органы имеют не только права, но и множество обязанностей, неисполнение которых является столь же незаконным, как и неисполнение налогоплательщиками своих обязанностей.

При этом анализ действующего российского законодательства о налогах и сборах позволяет говорить о том, что обязанность по уплате налога связывается с выполнением налогоплательщиком ряда налогово-процессуальных действий, таких как: постановка на учет в налоговом органе; ведение учета объектов налогообложения; исчисление налогов, если это предусмотрено законодательством; ведение, составление, представление налоговой отчетности в установленные сроки; соблюдение срока и порядка уплаты налога. Налоговое обязательство, в свою очередь, включает в себя обязанность налогоплательщика

уплатить налог (обязательный фискальный платеж) и обязанность государства принять его должным образом.

Таким образом, анализ соотношения налогового обязательства и обязанности по уплате налога позволило обосновать следующий вывод: обязанность по уплате налога в отличие от гражданско-правового обязательства хотя и является также имущественной, но носит не частноправовой, а публично-правовой характер, что обусловлено публично-правовой природой государства и государственной власти. Государство устанавливает размеры и виды налогов, сборов и иных обязательных платежей, контроль за их поступлением в законодательном порядке, а в случае уклонения от их уплаты – применяет различные меры принуждения. Публично-правовой характер подчеркивается также субъектным составом налогового правоотношения, поскольку государство в лице компетентных органов выступает обязательным его участником.

Исходя из того, что обязанность по уплате налога является одной из разновидностей публично-правовых обязанностей, конституционное закрепление которой свидетельствует о признании особой значимости налоговых платежей законодательные и научные положения о возникновении обязанности по уплате налога детально исследованы в следующем параграфе.

1.2. Правовое регулирование возникновения обязанности по уплате налога: доктринальные и правоприменительные аспекты

Отношения по уплате налогов протекают в рамках правовых отношений, устанавливаемых государством. Представляется, что начало действия отношения по уплате налога необходимо связывать с моментом возникновения соответствующего правоотношения: очевидно, что до тех пор, пока отношение существует в форме общественного и не обладает признаками правоотношения, оно не испытывает на себе влияния права. Поэтому только с того момента, когда общественное отношение преобразуется в правоотношение, можно

говорить о начале действия механизма правового регулирования. В конце XIX в. И.И. Янжул писал, что финансы и их организация имеют огромное значение, ибо опосредованно и прямо влияют на весь государственный строй и управление. Они являются мерилем благосостояния страны и мерилем цивилизации¹.

Основополагающим в механизме удовлетворения публичного интереса в налоговом праве является вопрос об установлении налога. С установлением налога начинается реализация публичного, прежде всего государственного интереса. Именно заложенный в основание системы налогообложения публичный интерес позволяет государству осуществлять формирование финансовых ресурсов в необходимой правовой форме. Публичный интерес в налоговых правоотношениях проявляется в обязанности налогоплательщика уплачивать установленные законом налоги, и соответственно обязанности государства принимать все меры по регулированию отношений в сфере налогообложения, соблюдая принцип баланса частных и публичных интересов, лежащий в основе организации налоговых правоотношений. Нахождение такого баланса представляет собой оптимальное соотношение интересов двух субъектов, при этом установление данного баланса является обязанностью государства.

Статьей 57 Конституции РФ закреплена обязанность уплаты законно установленных налогов, таким образом, во-первых, процедура установления налога представляет собой первичный этап возникновения обязанности по уплате налога, а во-вторых, налог должен быть установлен юридически надлежащим образом. Однако необходимо сразу отметить, что установление налога автоматически не порождает обязанность по уплате налога, поскольку основанием возникновения данной обязанности выступает юридический факт обладания лицом объектом налогообложения, и только после установления этого факта лицо приобретает статус налогоплательщика.

¹ См.: Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: учебник о государственных доходах. М., 2002. С. 35.

В целях эффективной реализации налоговыми органами своих функций, законодательство о налогах и сборах предусматривает обязанность налогоплательщика встать на учет, так как своевременный контроль за правильностью уплаты налогов, анализ и прогнозирование положения в сфере налогообложения невозможны без надлежащей организации учета налогоплательщиков. В большинстве случаев постановка на налоговый учет осуществляется налоговым органом без активного участия организаций и физических лиц. Однако на налогоплательщика возлагаются обязанности по информированию налогового органа об определенных фактах своей финансовой и хозяйственной деятельности (например, внесения налогоплательщиками-организациями изменений в уставные и другие учредительные документы, изменение места жительства (места нахождения) налогоплательщика).

Постановка на учет связана и с таким основополагающим понятием науки финансового права, как финансовая (налоговая) деятельность. Как аргументировано указала Н.А. Олышанская в своем исследовании, понятие налоговая деятельность в широком смысле может включать в себя обозначение составляющей финансовой деятельности государства, осуществляемой органами государственной власти в процессе собирания (аккумуляции) денежных фондов для реализации государством своих задач и функций¹.

Стремление государства сохранять и поддерживать установленный им порядок в сфере налогообложения влечет необходимость осуществления ряда мероприятий направленных на охрану этой сферы общественных отношений, с целью создания условий для выполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налога и поддержания налоговой дисциплины.

Несмотря на признание большинством ученых существования налогового процесса – как правового явления, в финансово-правовой науке недостаточно уделено этому внимание. В.А. Кузнеченкова связывает его с деятельностью по установлению правовых основ формирования налоговых доходов,

¹ См.: Олышанская Н.А. Правовое регулирование учета налогоплательщиков как элемента налоговой деятельности государства: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2004. С. 18.

обеспечению надлежащего поведения лиц по исполнению ими своих обязанностей, разрешению налоговых споров¹. М.В. Карасева включает в него практически все формы реализации материальных норм налогового права².

Однако ряд ученых связывают налоговый процесс именно с производством по делам о налоговых правонарушениях³. Отсутствует понятие налогового процесса, и в Налоговом кодексе РФ, который содержит достаточно большое количество налогово-процессуальных норм. Однако реализация процессуальных норм не всегда связана с необходимостью принудительного воздействия на налогоплательщика. Например, в случае подачи налогоплательщиком заявления о предоставлении ему отсрочки решение налогового органа может быть как положительным, так и отрицательным, но в любом случае оно должно быть оформлено надлежащим образом. Самое большое количество процессуальных норм применяется при проведении налогового контроля, начиная с постановки на учет налогоплательщика и заканчивая оформлением результатов проведенной проверки. В зависимости от результатов налоговой проверки будет принято соответствующее решение.

Согласно ст. 2 НК РФ законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов, сборов, страховых взносов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Исходя из данной нормы, налоговый процесс следует рассматривать именно в широком понимании, охватывающим весь спектр налоговых правоотношений складыва-

¹ См.: Кузнеченкова В.А. Налоговый процесс: современная концепция правового регулирования: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2005. С. 6.

² См., напр.: Карасева М.В. Налоговый процесс – новое явление в праве // Хозяйство и право. 2003. № 6. С. 54-55, 60.

³ См.: Виницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 309; Староверова О.В., Эриаишвили Н.Д. Налоговый процесс: учеб. пособие для вузов / под ред. Н.М. Коршунова. М., 2004. С. 23; Орлов М.Ю. Особенности норм налогового права // Финансовое право. 2007. № 2. С. 24.

ющихся при налогообложении, начиная с установления налога и заканчивая привлечением налогоплательщика к налоговой ответственности.

Таким образом, постановка на учет в налоговых органах является элементом налоговой деятельности государства (публично-правового образования) и реализуемого им налогового процесса – условием выполнения основной функции налоговых органов – по осуществлению контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах. Постановка на учет в налоговых органах выступает основным (но не единственным) фактором возникновения, изменения и прекращения налоговых правоотношений, позволяет получать достоверную учетно-аналитическую информацию, анализировать возможность потенциального роста налоговой базы каждого из налогов, уплачиваемых налогоплательщиками.

Налоговые правоотношения по взиманию налогов, которые возникают между государством, с одной стороны, и налогоплательщиками – с другой, являются основой налоговых правоотношений, где субъектами выступают государство и налогоплательщики, остальные же лица, участвующие дополнительно, являются участниками налоговых правоотношений. В большинстве случаев надлежащее возникновение и реализация таких отношений зависят не только от наличия эффективной нормы законодательства, но и от профессионального уровня правоприменительной деятельности, качества ее организации. В процессе образования и развития налоговых правоотношений происходит осмысление ранее принятых законов и нормативных правовых актов, определяется степень их эффективности в использовании на практике, а в необходимых случаях происходит их изменение.

Принято считать, что возникновение и реализация любого правового отношения осуществляются под воздействием определенных юридических фактов¹. Налоговые правоотношения не являются исключением, юридические факты, закрепленные в налогово-правовых нормах, служат основанием воз-

¹ См.: *Алексеев С.С.* Проблемы теории права. Свердловск, 1972. С. 341; *Исаков В.Б.* Юридические факты в советском праве. М., 1984. С. 10.

никновения, изменения и прекращения данных отношений. Большинство авторов считают, что основанием возникновения данной обязанности могут быть только правомерные действия¹, в ином случае речь идет о нарушениях законодательства. При анализе юридических фактов в разрезе налоговых правоотношений А.В. Чуркин² указывает на наличие таких фактов, как юридические поступки, действия, события и состояния.

Для некоторых налогов юридические факты, выступающие основанием возникновения обязанности по уплате налога, состоят как из материальных, так и процессуальных обстоятельств, например налог на имущество физических лиц, где помимо наличия объекта обложения необходимо налоговое уведомление из налогового органа, где рассчитан налог.

А.В. Брызгалин выделяет две группы обстоятельств, являющихся основанием возникновения обязанности по уплате налога: общие и непосредственные³. Н.И. Химичева и Е.В. Покачалова определяют объект налогообложения как основание возникновения обязанности по уплате налога⁴. Данной точки зрения придерживаются А.А. Тедеев и В.А. Парыгина⁵. О.О. Журавлева рассматривает объект налога как правомерное действие обязанного лица⁶. Неправомерные действия не могут быть объектом налогообложения.

В правовых отношениях объектом является то, что составляет предмет субъективного права и юридической обязанности участников данного правоотношения. В объекте содержится интерес субъектов правоотношения, ибо

¹ См.: Кучеров И.И. Налоги и криминал. М., 2000. С. 185; Никонов А.А. Правила определения объекта налогообложения и налоговой базы // Ваш налоговый адвокат. 1998. № 4. С. 46-65; Евстигнеев В.Н. Основы налогообложения и налогового права: учебное пособие. М., 1999. С. 26.

² См.: Чуркин А.В. Объект налогообложения: правовые характеристики: учебное пособие. М., 2003. С. 46-59.

³ См.: Брызгалин А.В. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. М., 1999. С. 153-154.

⁴ См.: Химичева Н.И., Покачалова Е.В. Финансовое право: учебно-методический комплекс / отв. ред. Н.И. Химичева. М., 2005. С. 257; Финансовое право: учебник / отв. ред. Н. И. Химичева, Е. В. Покачалова. – 6-е изд., перераб. и доп. М., 2017. С. 395.

⁵ См.: Тедеев А.А., Парыгина В.А. Налоговое право: учебник. М., 2004. С. 291.

⁶ См.: Журавлева О.О. Объект налога (сбора) как категория налогового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 8.

поведение участников правоотношения всегда является целенаправленным. Следует отличать понятия объекта налогового правоотношения и объекта налогообложения, поскольку это совершенно различные категории. Анализируя содержание объекта налоговых правоотношений, важно провести разграничение между ним и объектом налогообложения. Думается, в данной ситуации уместно сравнение этих понятий как общего и частного.

Объект налогового правоотношения определяется в зависимости от характера правоотношения. Например, в налоговых правоотношениях, возникающих между налоговым органом и банком, объектом являются действия банка по перечислению суммы налога государству. В налоговых правоотношениях, возникающих между государством и налоговыми органами, объектом выступает исполнение обязанностей налогового органа. Объектом налоговых правоотношений, которые возникают между налогоплательщиками и государством по поводу непосредственной уплаты налога, является обязательный безвозмездный платеж, то есть денежные средства, подлежащие уплате в государственный бюджет. Таким образом, объект налогового правоотношения зависит от его вида – иными словами, определяется видом налогового правоотношения.

Содержание объекта налоговых правоотношений необходимо связывать с отношениями по поводу исполнения всей совокупности обязанности по уплате налога, составляющей обязанности, связанные с налоговым учетом, особенностями и сроками уплаты налога, налоговой отчетностью. В то же время объект налогообложения ассоциируется с более узкой группой отношений. Прежде всего, это определенные разновидности материально-вещественных благ, элементов стоимости. Примечательно, что фактически налоговое законодательство не пошло по пути формирования родового понятия объекта налогообложения, а использует более прагматичный путь – закрепление перечня разновидностей объектов налогообложения, который при этом даже не имеет исчерпывающего характера.

При анализе содержания объекта налогового правоотношения необходимо уяснить, на что направлено правовое регулирование: правовой режим существования централизованных фондов, формируемых за счет обязательных платежей налогового характера, движение средств в этих фондах, что и призвано обеспечить конкретные права и обязанности, закрепленные в правовой норме для субъектов правоотношения. Однако очень важно иметь в виду, что речь идет о переплетении в данном процессе регулирования материальных и процессуальных правоотношений. Дуализируя содержание налоговых правоотношений, необходимо учитывать, что это в значительной степени процессуальные отношения. Определив обязанность уплачивать налог (преимущественно с помощью материальных норм), детализировать эту обязанность в дальнейшем следует путем уточнения сроков, порядка исчисления и уплаты, способов перечисления в бюджеты налогов и сборов. Поэтому, анализируя объект налогового правоотношения, объективно необходимо совмещать его материальное и процессуальное содержание.

Возникает вопрос: что же представляет собой объект налогового правоотношения – деньги, поступающие в форме налогов и сборов от плательщиков в бюджеты, или совокупность отношений, обусловленных уплатой налогов и сборов и регулируемых налоговым правом? Некоторые сложности связаны со следующими обстоятельствами: если сводить объект налогового правоотношения к материально-вещественному аспекту, попросту к деньгам, то может сложиться впечатление о существовании налогового правоотношения без объекта. Например, плательщик налога на прибыль не получил за отчетный период прибыль, у него отсутствует обязанность перечислить определенную сумму в бюджет, однако обязанность по налоговой отчетности, соответственно урегулированная правом в форме налогового правоотношения, безусловно, будет присутствовать. Или иная ситуация – до истечения отчетного периода, связанного с уплатой налога, обнаруживается отсутствие налогового учета в деятельности плательщика, что вызовет объективную необходимость применения

санкций, то есть объекта как материально-вещественной совокупности нет, но налоговое правоотношение (в данном случае регулирующие учетные права и обязанности) существует.

Думается, при определении содержания объекта налогового правоотношения важен акцент на выделение в качестве такового деятельности уполномоченных органов и обязанных лиц, опосредованной и связанной с поступлением обязательных платежей налогового характера в бюджеты и целевые фонды. Выделение в качестве объекта правоотношения только вещей, материальных благ оставляет за сферой налогово-правового регулирования довольно значительную часть учетных, отчетных отношений, непосредственно не регулирующих движение материальных ценностей. Поэтому логично расширить категорию объекта налоговых правоотношений, включив сюда в качестве объекта регулирования и деятельность налоговых органов, связанную с анализом и контролем за исполнением обязанности по уплате налога налогоплательщиками, а также с осуществлением задач и функций этих органов. С этих же позиций объектом налоговых правоотношений будет являться и деятельность налогоплательщиков, отражающая реализацию учетно-отчетных обязанностей, а не только обязанности по уплате налога.

Проблема объекта налогового правоотношения и объекта налогообложения не так проста и однозначна. Одним из таких проблемных моментов является и определение содержания объекта налогообложения, который связан с уплатой налога. Важно учитывать, что в конечном счете именно он лежит в основе определения стоимостной формы обязанности по уплате налога. Показательно, что анализ объекта налогового правоотношения, детализация его содержания вполне уместны и в случаях отсутствия объектов налогообложения.

Законодательством о налогах и сборах закреплены элементы налогообложения, при этом, не обозначая ни один из элементов налогообложения в качестве основного, законодательство перечисляет их в определенной очередности (объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая

ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога), которая повторяется во всех главах части второй НК РФ, регламентирующих конкретные налоги. Представляется, что выбор этой очередности не случаен.

Как справедливо отмечает И.И. Кучеров, определение объекта налогообложения является наиболее важным для юридической конструкции налога¹. На протяжении многих лет учеными в области финансового права уделяется пристальное внимание вопросам законности установления налогов, определения основных элементов налога². Вопрос об элементах налога по-прежнему остается актуальным³.

Как уже было отмечено, законодатель в качестве первичного элемента налога указывает его объект. Понятие «объект налогообложения» отражено через перечисление, а именно: реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или иную физическую характеристику. Получается что любой предмет или явление, обладая физической характеристикой, могут выступать в качестве объекта налогообложения.

При этом объект налогообложения имеет не только правовую природу, но и экономическую. Принцип экономического основания налога является категорией экономической, хотя и имеющей законодательное закрепление. С экономической точки зрения важно не столько количество подлежащих уплате налогоплательщиком налогов или элементов налогообложения по каждому

¹ См.: Кучеров И.И. Теория налогов и сборов. М., 2009. С. 301.

² См.: Горлов И. Теория финансов. СПб., 1845; Патлаевский И. Курс финансового права. Одесса, 1885; Янжул И.И. Финансовое право: руководство для студентов юрид. факультета. М., 1885; Иловайский С.И. Учебник финансового права. Одесса, 1895; Кулишер И.М. Очерки финансовой науки. Пг., 1919.

³ См., напр.: Пепеляев С.Г. Закон о налогах: элементы структуры. М., 1995; Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993; Ивлиева М.Ф. К понятию налога и объекта налогообложения // Вестник Московского государственного университета. Сер. 11, Право. 1997. № 3. С. 30-41; Осетрова Н.И. Основные правила налогообложения и необходимость их уточнения // Налоговый вестник. 2000. № 3. С. 139-145; Иванова В.Н. Понятие юридической модели налога и реализация ее отдельных элементов в нормах Налогового кодекса Российской Федерации // Юрист. 2000. № 8. С. 42-45; Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М. Основы налогообложения: учебное пособие. СПб., 2002. С. 33; Заяц Н.Е. Теория налогов: учебник. Минск, 2002. С. 45.

налогу, сколько итоговый результат, а именно общее налоговое бремя налогоплательщика или подлежащая им уплате конечная сумма конкретного налога. Следовательно, правильное применение принципа экономического основания возможно не в отношении одного из элементов налогообложения, а в отношении экономического результата, который складывается из их совокупности. С правовой точки зрения более обоснован подход при определении объекта налога как представляющего правовую связь между субъектом и предметом налога. Именно юридические факты, определяемые и регулируемые гражданским, семейным и иными отраслями права, могут и должны быть положены в основу объекта конкретного налога. Причем не все из них, а лишь те, которые так или иначе характеризуют фактическую способность к уплате налога налогоплательщика (гражданско-правовые сделки, имущественные права и т.п.). Однако в некоторых случаях возникновение обязанности по уплате налога связано с юридическими фактами, возникающими в административных правоотношениях (например, при получении лицензии на пользование недрами), но при более детальном рассмотрении становится очевидным, что налог в данном случае уплачивается все же не по факту получения лицензии, а в связи с осуществлением определенного вида экономической деятельности; получение лицензии на пользование недрами – всего лишь разрешение уполномоченного органа. Очевидно, что без собственности не может быть никакого имущественного налога: чтобы что-то у кого-то забрать, нужно это за ним признать, чтобы оно было его. Законодатель исходит из упрощенной конструкции налога, в которой отдельным элементом налога не выделен предмет налога и по большинству налогов в качестве объекта налога указывается его предмет.

Следует обратить внимание на использование в ст. 38 НК РФ термина «наличие», который является ключевым моментом для возникновения обязанности по уплате налога, при этом он не расшифровывается в налоговом законодательстве. Исходя из общеупотребительного значения, термин «наличие»

не может быть применен для целей налогообложения по ряду налогов. По ряду налогов недостаточно просто иметь в собственности или в пользовании имущество, для взимания налога требуется соответствующая государственная регистрация данного имущества. Обязанность по уплате единого налога на вмененный доход, единого налога при патентной системе налогообложения не зависит от факта наличия конкретного реального объекта. В данном случае налогоплательщик уплачивает налог независимо от фактического получения дохода.

В связи с недостаточно четким определением понятия «объект налогообложения» в процессе споров как теоретического, так и практического характера в юридической науке определилось два направления по данному вопросу.

Первая позиция заключается в понимании объекта налогообложения как предмета, на который начисляется налог¹. Именно подобный подход и отражен в ст. 38 НК РФ. В этих суждениях содержится логическая непоследовательность. Так, вид деятельности физического либо юридического лица следует отнести к фактическим обстоятельствам, которые находят свое выражение в определенных юридических фактах, но не как к предметам материального мира. Деятельность в данном случае является только основанием для возникновения обязанности. Даже в том случае, если в роли объекта будет выступать, как считает Н.И. Химичева, материальный предмет (например, имущество), то и последний нельзя признать основанием для начисления налога.

Вторая позиция связана с пониманием объекта налогообложения как юридического факта (владение имуществом, вступление в наследство и т.д.). Предмет налога – предмет материального мира (деньги, товар, недвижимость, транспорт) и нематериальные блага, имеющие количественную, стоимостную или физическую характеристики². Однако в налоговом законодательстве термин «предмет налога» не упоминается. Мнение специалистов о терминологии

¹ См.: *Химичева Н.И.* Налоговое право: учебник для вузов. М., 1997. С. 52-53; *Воронова Л.К., Марьянов И.В.* Советское финансовое право. Киев, 1983. С. 112.

² См.: *Кучеров И.И.* Налоговое право России. М., 2006. С. 61.

ческом несоответствии в части употребления понятий «объект» и «предмет» налога представляется весьма обоснованным. Получается, что законодатель все признаки предмета налога придал объекту налога и тем самым фактически совместил данные понятия. При введении налога государство, прежде всего, определяет предмет будущего налога, который станет материальной основой для налогообложения. Таковыми на сегодняшний день являются земля, недвижимость, прибыль и др. Однако определение предмета налога – только начальный этап, необходимо выявить юридическую связь между субъектом налога и предметом налога, которая, как правило, характеризуется либо обладанием этим лицом предметом налога, либо совершением данным лицом каких-либо действий с предметом налога. Интересно отметить, что на наличие такой связи прямо или косвенно указывают большинство авторов работ по вопросам налогообложения или налогового права¹.

Значение предмета налога для юридической конструкции налога состоит в том, что он выступает прообразом объекта налога, его исходной материальной основой. Без этого элемента налога невозможно представить и определить ту самую налогооблагающую связь, которая в увязке с субъектом уже в качестве объекта налога составляет правовое основание соответствующей обязанности по уплате налога.

Следовательно, существующие в налоговом праве условные понятия предмета и объекта налога необходимы, во-первых, для определения экономического основания установления и взимания налогов с субъектов в зависимости от их платежеспособности и, соответственно, для определения юридического основания возникновения конкретного налогового правоотношения (возникновение обязанности по уплате налога связано с объектами, которые характеризуют имущественное положение субъекта налога, его личную платежеспособность) и, во-вторых, для определения на основе предмета налога

¹ См., напр.: *Цыпкин С.Д.* Доходы государственного бюджета СССР: правовые вопросы. М., 1973. С. 60; *Кучеров И.И.* Объект налога как правовое основание налогообложения // *Финансовое право.* 2009. № 1. С. 6.

объема возникшей обязанности по уплате налога субъекта налога перед государством (государство на основе факта наличия у субъекта налога предмета налога пытается вывести процент производимого налогового изъятия, иначе говоря, определить в конечном итоге конкретную сумму налога соразмерно платежеспособности субъекта налога).

Рассмотрим правовую связь между объектами и предметами существующих в настоящее время налогов.

Наиболее распространенным предметом обложения является имущество. Выделяя признаки поимущественных налогов, А.Т. Новрузов отмечает, что: 1) они принадлежат к числу прямых; 2) их плательщиками являются лица, владеющие имуществом; 3) налогообложение направлено на имущество само по себе, а не на имущество как источник дохода¹.

Нормы, устанавливающие юридические конструкции поимущественных налогов, реализуются только в том случае, если имеется правовая связь, выраженная в форме вещного права между субъектом налога и предметом.

Согласно ст. 400 и 401 НК РФ объектом налога на имущество физических лиц признается факт наличия права собственности на жилой дом, квартиру, комнату, гараж, машино-место, единый недвижимый комплекс, объект незавершенного строительства и иные здание, строение, сооружение, помещение. Обязанность по уплате данного налога возникает только после приобретения права собственности на указанные объекты гражданского оборота. Получается, что объект налога и предмет налога совмещены. Хотя именно предмет налога и право собственности на этот предмет образуют фактический состав, влекущий за собой возникновение обязанности уплатить налог. Поэтому необходимо разграничить объект и предмет данного налога и указать на существующую правовую связь предмета налога с субъектом налога.

¹ См.: Новрузов А.Т. Необходимость и возможность достижения баланса публичных и частных интересов с помощью имущественного налогообложения // Государство и право. 2003. № 8. С. 98.

Практически также обстоит дело и с земельным налогом. Согласно ст. 388 и 389 НК РФ объектом земельного налога признается факт обладания организацией или физическим лицом земельным участком. И в данном случае законодатель объединяет объект и предмет земельного налога, которые необходимо указать в отдельных нормах. При этом не следует забывать, что земельные участки являются объектами гражданского оборота¹.

Согласно ст. 357 и 358 НК РФ в качестве объекта транспортного налога выступают зарегистрированные транспортные средства. При этом само транспортное средство является предметом налога, а наличие права собственности и государственная регистрация транспортного средства образуют фактический состав возникновения обязанности по уплате налога. В противоположной ситуации, когда транспортное средство существует, находится в исправном состоянии, но не зарегистрировано в ГИБДД, оно не является объектом обложения² транспортным налогом.

Поскольку транспортное средство, не прошедшее регистрацию, не допускается к участию в дорожном движении, нет оснований для обложения указанного транспортного средства транспортным налогом³. В данном случае факт регистрации транспортного средства имеет определяющее значение.

¹ В п. 1 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда России от 23 июля 2009 г. № 54 «О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием земельного налога» указано: обязанность по уплате земельного налога у организации или физического лица возникает с момента регистрации за данным лицом права (права собственности, права постоянного (бессрочного) пользования или права пожизненного наследуемого владения) на земельный участок, то есть внесения записи в Единый государственный реестр прав на недвижимое имущество и сделок с ним // Вестник ВАС РФ. 2009. № 9.

² В Постановлении Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 16 февраля 2009 г. № А56-11858/2008 указано: ни положения ст. 357 НК РФ, ни иные нормы законодательства о налогах и сборах не предусматривают, что основанием (юридическим фактом) для возникновения обязанности по уплате транспортного налога (объектом налогообложения) может являться сам факт наличия у лица транспортного средства, не зарегистрированного в установленном порядке. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 16.03.2017).

³ Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 21 февраля 2008 г. № А55-7555/07. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 18.10.2017).

Необходимо отметить, что в рассмотренных выше юридических конструкциях налога объект налога является юридическим фактом. Законодательное определение объекта налога через перечисление объектов гражданских прав влечет за собой совмещение объекта налога и предмета налога. Однако объект налога выражает юридический аспект установленного налога, а предмет налога – фактический. При этом налогообrazующая связь, возникающая между налогоплательщиком и предметом налога, не всегда сводится исключительно к праву собственности. Например, согласно ст. 374 НК РФ объектом налога на имущество организаций является факт учета на балансе организации в качестве основных средств движимого и недвижимого имущества.

Принятие недвижимого имущества к бухгалтерскому учету в качестве объекта основных средств должно производиться, если данный объект обладает признаками, установленными п. 4 ПБУ 6/01. Отсутствие государственной регистрации права собственности на объект недвижимости не освобождает налогоплательщика от обязанности его учета и налогообложения¹.

Как Налоговый кодекс РФ, так и законодательство о бухгалтерском учете не содержат такого условия для налогообложения имущества организации и его постановки на учет в качестве основного средства, как наличие у организации права собственности на объекты недвижимости, зарегистрированного в установленном порядке. Факт принятия объектов основных средств на учет по счету 01 и использования их в производственной деятельности с начислением амортизации свидетельствует о наличии объекта обложения налогом на имущество, поэтому порождает обязанность общества исчислять и уплачивать названный налог в порядке, установленном НК РФ².

Объектом налога на игорный бизнес согласно ст. 366 НК РФ являются игровой стол, игровой автомат, процессинговый центр тотализатора, процес-

¹ Определение Высшего Арбитражного Суда России от 14 февраля 2008 г. № 758/08 «Об отказе в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации» по делу № 8464/07. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 20.07.2017).

² Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда России от 8 апреля 2008 г. № 16078/07 по делу № А43-30586/2006-35-962 // Вестник ВАС РФ. 2008. № 8.

синговый центр букмекерской конторы, пункт приема ставок тотализатора, пункт приема ставок букмекерской конторы, зарегистрированные в установленном законом порядке. Следовательно, юридическим фактом, влекущим за собой развитие обязанности по уплате данного налога, являются установка перечисленных объектов и их использование и, как следствие, получение дохода. При этом предметом налога являются игровой стол, игровой автомат и т.д.

В соответствии со ст. 333.9 НК РФ объектом водного налога являются определенные виды пользования водными объектами, такие как: забор воды из водных объектов и использование водных объектов. Следовательно, данный объект выражается в определенных действиях, а не в возникновении или изменении какого-либо имущественного права. Статья 333.12 НК РФ гласит, что предметами водного налога являются поверхностные и подземные водные объекты, указанные в перечне бассейнов и озер.

Согласно ст. 336 и 337 НК РФ объектом налога на добычу полезных ископаемых признаются добытые из недр или извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства полезные ископаемые. Однако недобытые полезные ископаемые не влекут возникновения обязанности по уплате налога. Налоговая база по налогу согласно ст. 338 НК РФ, за исключением некоторых случаев, определяется как стоимость добытых полезных ископаемых. Пунктом 4 ст. 340 НК РФ предусмотрен способ оценки добытого полезного ископаемого исходя из расчетной стоимости. При определении расчетной стоимости добытого полезного ископаемого учитываются в том числе прочие расходы, исчисляемые в соответствии со ст. 264 НК РФ. Фактическим обстоятельством, служащим условием возникновения у налогоплательщика обязанности по уплате указанного налога, является добыча и извлечение полезных ископаемых.

В ст. 247 НК РФ закреплено, что объектом налога на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком (доход для ино-

странной организации, не имеющей в России постоянного представительства). Однако в качестве основания возникновения обязанности по уплате налога следует рассматривать факт получения прибыли налогоплательщиком. Прибыль как таковая не выступает в качестве фактического обстоятельства возникновения данной обязанности.

Объектом налога на доходы физических лиц согласно ст. 209 НК РФ является доход, полученный налогоплательщиками. Обязанность по уплате налога в данном случае возникает в связи с получением субъектом налога по его воле имущества с абсолютным приростом стоимости, объединенного понятием «доход», в свою собственность. Основанием возникновения обязанности по уплате данного налога служит именно факт появления в собственности у субъекта налога определенного дохода в виде денег или имущества.

Согласно ст. 182 НК РФ объектом акцизов признается факт совершения определенных операций, включая реализацию произведенных лицами подакцизных товаров, в том числе реализацию предметов залога и передачу подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации. Юридическое значение в данном случае имеет факт передачи подакцизных товаров, а не факт смены собственника этих товаров.

Объектом налога на добавленную стоимость согласно ст. 146 НК РФ признается факт совершения определенных операций, таких как: реализация товаров (работ, услуг), передача их кому-либо на безвозмездной основе, ввоз товаров на территорию Российской Федерации, что непосредственно связано с обретением права собственности на эти товары, однако переход права собственности не происходит при передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд или выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления. Предметом налога выступают реализуемые и ввозимые товары, работы и услуги.

Итак, обязанность по уплате налога возникает с момента возникновения обстоятельств, установленных налоговым законодательством Российской Фе-

дерации. К ним относятся: во-первых, наличие объекта конкретного налога, во-вторых, наличие непосредственной связи между этим объектом и налогоплательщиком, в-третьих, наступление срока уплаты налога. Только когда все три указанных обстоятельства существуют одновременно, тогда и возникает обязанность по уплате налога.

Из проведенного анализа видно, что законодатель не только не закрепляет родового понятия данной категории, но и не дает исчерпывающего перечня видов объектов налогообложения. Думается, следует различать понятия «объект налога» и «объект налогообложения», так как именно объект налога следует рассматривать как юридический факт, который имеет своим последствием определенный результат, а именно некое экономическое основание, обуславливающее возникновения обязанности по уплате налога. Законодательно закрепленный объект налогообложения рассмотрен через перечисление отдельных видов экономической деятельности. Чаще всего законодатель выделяет несколько видов объектов налогообложения. Среди них обычно упоминаются: имущество, товары, работы и услуги, стоимость товаров (работ, услуг), использование природных ресурсов. Разграничение имущества на материальные и нематериальные объекты осуществляется, как правило, в соответствии с гражданским законодательством на объекты, которые могут быть предметом владения, пользования, распоряжения. Специфическими видами объекта выступают различные виды энергии, газ и вода. Это позволяет рассматривать их как товары, а поставку или снабжение ими – как реализацию товаров.

Взаимосвязь объекта налога и предмета налога предполагает наличие или отсутствие источника налога. К источнику налога можно отнести любые денежные средства налогоплательщика. Поскольку денежные средства по ряду налогов выступают предметом налога, то, соответственно, источник налога и предмет налога совпадают, когда выполняются одновременно два условия: предметом налога являются денежные средства и уплата осуществляется за

счет указанных денежных средств. Такая ситуация характерна, например, для налога на доходы физических лиц.

Следует признать, что объект налога, предмет налога и источник налога играют важную роль в юридической конструкции конкретного налога – определяют основные условия, необходимые для исполнения обязанности по уплате налога. Предмет налога и источник налога указывают на формирование экономической основы налога. Интересна такая деталь: не любой факт (событие, действие, состояние) может стать юридически значимым (юридическим) фактом, повлекшим за собой обязанность платить налог.

Анализ законодательства и научной литературы позволяет сделать вывод, что факт наличия у налогоплательщика налогоообразующей связи с предметом налога, проявляющийся в каком-либо действии налогоплательщика, событии или состоянии, следует рассматривать в качестве объекта налога и одновременно в качестве основания возникновения обязанности по уплате налога. Это приводит к необходимости в части первой Налогового кодекса РФ разместить такие нормы дефиниции, как объект и предмет налога, которые будут служить основой для законодательных норм о конкретных налогах, размещенных в части второй НК РФ. В ст. 38 НК РФ необходимо закрепить следующие определения понятий: «объект налога – это юридический факт (действие, событие, состояние), возникающий в отношении предмета налога, являющийся основанием возникновения обязанности по уплате налога, обусловленный получением доходов, приобретением имущества и обладанием им, осуществлением расходов, связанных с потреблением, и указывающий на появление у налогоплательщика источника налога»; «предмет налога – это объект материального мира, способный быть источником экономической выгоды в результате воздействия на него налогоплательщика или в связи с принадлежностью ему, с наличием которого закон связывает возникновение обязанности по уплате налога», а также уточнить, что «каждый налог имеет самосто-

тельные объект и предмет налога, определяемые в соответствии с частью второй настоящего Кодекса и с учетом положений настоящей статьи»¹.

При этом под обладанием имуществом следует понимать добросовестное осознание его принадлежности на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления и возможности извлекать из него экономическую выгоду.

В ст. 44 НК РФ предлагается внести дополнение, уточняющее, что «обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения у лица объекта налога или сбора»².

Следующим основным этапом «существования» обязанности по уплате налога выступает ее прекращение. На этом этапе также возникает немало проблемных вопросов, анализу которых и будет посвящен следующий параграф диссертационного исследования.

1.3. Финансово- (налогово-)правовые основы и дискуссионные аспекты прекращения обязанности по уплате налога

В движении правоотношения можно наметить два главных узла – возникновение и прекращение. К ним нужно добавить еще один промежуточный и не всегда существующий момент – изменение³.

Момент прекращения обязанности по уплате налога определен наступлением конкретных юридических фактов, которые закрепляются в законодательстве в качестве оснований соответствующего правового результата. Статья 44 НК РФ указывает следующие обстоятельства

¹ Указанное предложение поддержали 89,3% из 300 опрошенных сотрудников налоговых органов Омской, Новосибирской областей и Алтайского края; 5 % респондентов высказались против; 5,7% воздержались от ответа.

² Авторский проект федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» см. в Приложении.

³ См.: Красавчиков О.А. Юридические факты в советском гражданском праве. М., 1958. С. 76.

прекращения обязанности по уплате налога: уплату налога, смерть физического лица-налогоплательщика или объявление его умершим, ликвидацию организации-налогоплательщика после проведения всех расчетов с бюджетной системой Российской Федерации и иные обстоятельства.

Остановимся подробнее на основаниях, позволяющих считать обязанность по уплате налога прекращенной.

Первое и наиболее распространенное основание прекращения обязанности по уплате налога – это уплата налога. Под уплатой следует понимать сумму, вносимую в качестве платы за что-либо¹. Платить (уплачивать) – значит отдавать деньги в возмещение чего-нибудь, внести плату в возмещение чего-либо (например, по денежным обязательствам); заплатить². Анализ научной литературы позволяет утверждать, что многие авторы рассматривают уплату налога как исполнение налогоплательщиком соответствующей обязанности³.

Важную роль при исполнении обязанности по уплате налогов играют налоговые агенты⁴. Специфика отношений по исполнению обязанности по уплате налога при участии в них налоговых агентов заключается в том, что данная обязанность считается исполненной с момента удержания налоговым агентом суммы налога с налогоплательщика⁵.

¹ См.: Большой толковый словарь русского языка / сост. и гл. ред. С.А. Кузнецов. СПб., 2000. С. 1391.

² См.: Там же.

³ См.: Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. М., 2001. С. 142; Сауцхи-на Т.Ю. Отдельные основания прекращения налоговой обязанности // Финансовое право. 2007. № 3. С. 23; Основы налогового права: учебное пособие / под ред. Н.П. Кучерявенко. Харьков, 2003. С. 142-145.

⁴ См.: Жутаев А.С. Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2011. С. 12; Белова Т.А. Правовые основы ответственности налоговых агентов // Актуальные проблемы реформирования современного законодательства Российской Федерации: сборник тезисов докладов (по материалам Всероссийской ежегодной научной студенческой конференции, Саратов, 16 апреля 2010 г.). Саратов, 2010. С. 392-394.

⁵ См. п. 2 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 20.07.2017).

В данном случае уплата производится налогоплательщиком, поскольку изъятие собственности происходит у налогоплательщика, а не у налогового агента. У налогового агента отсутствует собственный имущественный интерес. Налоговый агент выступает определенным связующим звеном между налогоплательщиком и публично-территориальным образованием, позволяющим с наименьшими издержками и в кратчайшие сроки получить государству налоговые платежи.

Вместе с тем правоприменительная практика выявила еще один случай исполнения обязанности по уплате налогов третьими лицами, правовое регулирование которого Налоговый кодекс РФ не осуществляется. На основании положений Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)»¹ в ходе процедуры банкротства юридического лица требования к должнику об уплате обязательных платежей, могут быть погашены как учредителями (участниками) должника, так и (или) третьим лицом (ст. 71, 85, 112.1, 129.1). Для прекращения производства по делу о банкротстве организации необходимо удовлетворить все требования кредиторов, в т.ч. по обязательным платежам в бюджет.

Следует отметить, что в налоговых правоотношениях в качестве обязанной стороны могут выступать не только субъекты налога, но и другие лица, принимающие в них участие (например, представитель налогоплательщика). Вопрос о налоговой правосубъектности физического лица находит свое отражение не только в законодательстве, но и в научной литературе².

¹ Федеральный закон от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (с изм. от 29 декабря 2017 г. № 470-ФЗ) // СЗ РФ. 2002. № 43, ст. 4190; 2018. № 1, ч. 1, ст. 54.

² О понятии правосубъектности см.: Большой юридический словарь / под ред. А.Я. Сухарева, В.Е. Крутских. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2001. С. 469; Кулапов В.Л. Теоретические основы государства и права: методические рекомендации для повторения курса. Саратов, 2002. С. 129; Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: курс лекций. М., 2001. С. 519-525. О понятии налоговой правосубъектности см.: Пенелеев С.Г. Гражданин как субъект финансово-правовых отношений: дис. ... канд. юрид. наук. М., 1991; Финансовое право: учебник / отв. ред. М.В. Карасева. М., 2007. С. 304-307.

Представители саратовской школы финансового права отмечают, что «субъект финансового права – это лицо, обладающее правосубъектностью, т.е. потенциально способное быть участником финансовых правоотношений, поскольку оно наделено необходимыми правами и обязанностями», тогда как субъектом финансового правоотношения выступает «реальный участник конкретных правоотношений»¹.

Д.В. Винницкий полагает, что налоговая правосубъектность – один из видов отраслевой правосубъектности, у которой есть определенная специфика, присущая налоговым правоотношениям. То есть субъект налогового права для участия в налоговом правоотношении должен обладать, соответственно, налоговой правоспособностью и налоговой дееспособностью. Д.В. Винницкий указывает, на то, что налоговая правосубъектность является специальной². Специальная правосубъектность – это способность лица быть участником определенного круга отношений в рамках данной отрасли права. Действительно, участие каждого конкретного субъекта в налоговом правоотношении возможно только в качестве строго определенной стороны и лишь в установленных законодательством группах отношений. Специфика налоговой правосубъектности, согласно Д.В. Винницкому, заключается и в том, что она делится на публичную и частную³. Публичная налоговая правосубъектность часто является производной от конституционной или административной правосубъектности, а частная – от гражданско-правовой.

Налоговая правосубъектность и гражданская правосубъектность тесно связаны между собой. Суть частной налоговой правосубъектности проявляется в самостоятельном участии лица в имущественных правоотношениях, которое, в свою очередь, служит основанием для привлечения лица к налогообложению, возложения на него налоговых прав и обязанностей. Поэтому часто

¹ Химичева Н.И., Покачалова Е.В. Субъекты финансового права в кн. «Финансовое право: учебник» / отв. ред. Н. И. Химичева, Е. В. Покачалова. – 6-е изд., перераб. и доп. М., 2017. С. 75.

² См.: Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. М., 2000. С. 11.

³ См.: Там же. С. 18.

налоговые нормы в качестве юридических фактов предусматривают именно реализацию субъективных гражданских прав и обязанностей. Что касается соотношения субъектного состава, то все субъекты гражданского права являются субъектами налогового права, но гражданская правосубъектность есть не у всех субъектов налогового права. Например, организация может быть не зарегистрирована в предусмотренном Гражданским кодексом РФ порядке, но это не освобождает ее от обязанности уплачивать налоги, то есть быть субъектом налогового права, если она ведет хозяйственную деятельность.

В рамках рассмотрения исследуемого вопроса необходимо проанализировать отдельные положения налоговой правосубъектности. Можно выделить два основных элемента, составляющих ее содержание: правоспособность и дееспособность. Помимо этих элементов, следует обратить внимание на наличие таких элементов, как деликтоспособность и сделкоспособность. Охарактеризуем непосредственно способности обладать правами и нести обязанности (правоспособность) и способности самостоятельно своими действиями осуществлять права и нести обязанности (дееспособность). Деликтоспособность и сделкоспособность будет правильнее отнести к налоговой дееспособности в связи с тем, что субъект правоотношений несет обязанности, исходя из совершения соответствующего правонарушения в первом случае, а во втором – исходя из условий соответствующей сделки. Некоторые авторы рассматривают деликтоспособность в рамках дееспособности¹, другие выделяют ее в отдельную категорию². С.С. Алексеев указывал, что если данное лицо обладает правосубъектностью, то оно тем самым и деликтоспособно³. Таким образом, налоговая правосубъектность является основой, исходным началом налогового правоотношения.

¹ См.: Финансовое право Российской Федерации: учебник / отв. ред. М.В. Карасева. М., 2002. С. 101.

² См.: Черданцев А.Ф. Теория государства и права: учебник для вузов. М., 2000. С. 292.

³ См.: Алексеев С.С. Общая теория права: курс: в 2 т. М., 1982. Т. 2. С. 147.

Отношения, возникающие непосредственно с уплатой налога, выступают ядром всех налоговых правоотношений. Содержание данного правоотношения непосредственно заключается в исполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налога, сущность исполнения которой сводится к тому, чтобы государство получило в свое фактическое обладание уплаченные в виде налогов денежные средства и чтобы одновременно у государства возникло бессрочное и безусловное право собственности на перечисленные деньги. Поэтому моментом исполнения обязанности по уплате налога следует признавать момент совершения субъектом налога (или его представителем) всех истребуемых от него налоговым законом действий, направленных, в конечном итоге, на уплату налога государству.

Если же налогоплательщик своевременно не исполняет свою обязанность, то налоговый орган производит принудительное взыскание налогов. Данный вопрос находит свое отражение во многих научных трудах¹. Обеспечение эффективности правового регулирования всегда связывалось с системой гарантий надлежащего исполнения юридических обязанностей и осуществления субъективных прав.

Противоправное поведение налогоплательщика, выразившееся в неуплате или неполной уплате суммы налога в добровольном порядке, является юридическим фактом, на основе которого возникает охранительное правоотношение, в рамках которого компетентным органом применяются меры государственного принуждения. Взыскание налога, пени служит обеспечительной мерой, гарантирующей государству своевременное поступление в бюджет денежных средств от налогов. Данная мера обеспечительного характера реализуется в отношениях, выходящих за рамки налогового обязательства. Реализа-

¹ См., напр.: *Иловайский С.И.* Учебник финансового права. Одесса, 1895. С. 148; *Никитский Л.А.* Основы финансовой науки и политики. М., 1909. С. 77; *Ходский Л.В.* Основы государственного хозяйства: курс финансовой науки. СПб., 1913. С. 121; *Пепеляев С.Г.* Общие принципы налогообложения и сборов // *Налоговый вестник*. 1997. № 7. С. 26; *Якушкина Е.Е.* Принудительное исполнение обязанности по уплате налога организацией: меры, его образующие, и их правовая природа // *Финансовое право*. 2005. № 6. С. 23.

ция государством права требования в рамках налогового обязательственного отношения не принесла положительного результата, и потому государство уже вступает в налоговые отношения по обеспечению обязанности уплаты налога, совершая активные действия принудительного характера по взысканию налога. Участниками данных налоговых отношений по обеспечению обязанности уплаты налога являются, с одной стороны, налоговые органы, с другой – банки, судебные приставы. В данных правоотношениях банками, судебными приставами исполняется не обязанность по уплате налога, а правоприменительный акт компетентного органа.

Если сравнивать налоговое обязательство с гражданским, то особенностью налогового обязательства является то, что в силу значимости налогов в жизни общества налоговым законодательством установлены дополнительные обеспечительные меры, касающиеся возможности самостоятельного взыскания налога и пени компетентными органами.

Под взысканием следует понимать действия, направленные на то, чтобы заставить уплатить, подвергнуть наказанию, привлечь к ответственности¹. Взыскание всегда связано с принуждением. М.Б. Разгильдиева считает, что финансово-правовое принуждение – это дополнительное правовое ограничение, направленное на охрану субъективного права, реализуемое в порядке, установленном финансово-правовыми нормами². Государственное принуждение в налоговой сфере представляет собой способ обеспечения финансовых интересов государства³.

В рамках принудительного взыскания принуждение выступает в качестве инструмента воздействия на недобросовестного плательщика (непла-

¹ См.: Большой толковый словарь русского языка / сост. и гл. ред. С.А. Кузнецов. СПб., 2000. С. 128.

² См.: Разгильдиева М.Б. Теория финансово-правового принуждения и сферы его применения: дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2011. С. 188.

³ См.: Староверова О.В., Толокиева Н.А. Государственное принуждение в налоговом праве // Закон и право. 2003. № 6. С. 56.

тельщика) и применяется в случае несовпадения государственной воли и воли принуждаемого субъекта.

А.А. Соколов указывает на важный момент: «Принудительность налога отличает его от добровольных пожертвований. С другой стороны, принудительные сборы могут уплачиваться отдельными лицами совершенно добровольно. Например, многие плательщики с полной добросовестностью декларируют весь свой доход для целей обложения его подоходным налогом, хотя без всякого риска могли бы скрыть ту или иную его часть. Вообще рост материального благосостояния и культуры характеризуется повышением так называемой налоговой дисциплины или налоговой морали. Поэтому по мере общественного развития налоги утрачивают характер исключительной принудительности, и уплата их начинает становиться более или менее добровольной»¹.

Таким образом, под принудительным исполнением обязанности по уплате налога понимается совершение налоговыми органами государства в судебном или во внесудебном порядке помимо воли субъекта налога всех истребуемых от них налоговым законодательством действий, направленных на определение объекта налога, установление налогооблагающей связи субъекта налога с предметом налога, исчисление суммы налога и его уплату за счет средств субъекта налога в бюджет государства. Однако по ряду обстоятельств налоговый орган может утратить право на взыскание налога (например, если пропущен установленный срок для взыскания). В данном случае налоговая недоимка будет считаться безнадежной и подлежит списанию, что явно влечет за собой прекращение обязанности по уплате налога.

Налоги, – пишет Мачехин В.А., – основной источник содержания государства и финансовая основа выполнения многочисленных обязательств государства². Обязанность по уплате налога считается надлежаще исполненной и прекращенной только в случае поступления денежных средств в соответству-

¹ Соколов А.А. Теория налогов. М., 2003. С. 71.

² См.: Мачехин В.А. Налоговая ответственность налогоплательщиков: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002. С. 164.

ющий бюджет. Так, неправильное указание кода бюджетной классификации в платежном документе влечет недействительность исполнения обязанности по уплате налога, хотя это достаточно спорный момент. Аналогичные последствия наступают в случае: возврата банком, органом Федерального казначейства, иным уполномоченным органом платежного поручения либо его отзыва самим налогоплательщиком; предъявления в банк поручения о перечислении сумм налога при наличии первоочередных неисполненных требований (при условии недостаточности средств удовлетворения всех требований и исполнения поручений); возврата почтовой организацией либо местной администрацией денежных средств, полученных в счет уплаты налога от физического лица.

Согласно Бюджетному кодексу РФ, на территории Российской Федерации действует принцип единства кассы, и если денежные средства от налогоплательщика поступили в бюджетную систему Российской Федерации, значит, нет правовых оснований считать налог неуплаченным¹.

Налоговый кодекс РФ предусматривает досрочное исполнение обязанности по уплате налога. Правило о том, что налогоплательщик может досрочно уплатить налоги (п. 1 ст. 45 НК РФ), действует только при наличии соответствующей обязанности, которая возникает после окончания налогового (отчетного) периода, но до наступления срока платежа. Соответственно, до окончания указанного периода обязанности по уплате налогов у организации нет. Такая обязанность считается исполненной с момента предъявления в банк платежного поручения при наличии на счете налогоплательщика достаточного денежного остатка на день платежа².

¹ Судебная практика придерживается данной позиции, считая несостоятельными доводы налоговых органов о невозможности учета в качестве уплаченных налогов, ошибочно поступивших в федеральный бюджет в связи с неправильным указанием кодов бюджетной классификации в платежных документах (см.: Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 31 июля 2008 г. № А56-30515/2007. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2017).

² Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 27 июля 2011 г. № 2105/11 по делу № А48-6568/2009 // Вестник ВАС РФ. 2011. № 11.

До недавнего времени уплата налога третьим лицом была возможна только в случаях строго предусмотренным законом (например, уплата налога налоговыми агентами). Налоговый кодекс РФ закреплял, что налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога (п. 1 ст. 45 НК РФ). В данной норме был закреплён общий налогово-правовой принцип о необходимости налогоплательщиком лично уплатить налог. Да, можно было исполнить обязанность по уплате налога третьим лицом, закон это позволяет в некоторых случаях, но нельзя исполнить эту обязанность за счёт денежных средств третьего лица. Согласно Определению Конституционного Суда РФ в целях надлежащего исполнения обязанности по уплате налога налогоплательщик обязан самостоятельно, то есть от своего имени и за счёт своих собственных средств, уплатить соответствующую сумму налога в бюджет¹. При этом важно, отмечает Конституционный Суд РФ, чтобы из представленных платёжных документов можно было чётко установить, что соответствующая сумма налога уплачена именно этим налогоплательщиком и за счёт его собственных денежных средств.

Однако чрезмерное фискальное давление на налогоплательщиков и иные негативные моменты финансово-экономической действительности повлекли за собой законодательное закрепление возможности уплаты налога за налогоплательщика иным лицом (п. 1 ст. 45 НК РФ)² за счёт собственных средств последнего, что ранее было недопустимо, так как налогоплательщики, как было указано выше, должны были самостоятельно и за счёт собственных средств исполнить обязанность по уплате налога. Приоритет в данном случае, получается, отдается не конституционному принципу, что «каждый обязан платить за-

¹ Определение Конституционного Суда РФ от 22 января 2004 г. № 41-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Сибирский тяжпромэлектропроект» и гражданки Тарасовой Галины Михайловны на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации» // Экономика и жизнь. 2004. № 20.

² Федеральный закон от 30 ноября 2016 № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2016. № 49, ст. 6844.

конно установленные налоги и сборы», платить налоги обязан каждый, именно индивидуально каждый, теперь же во главу ставится вопрос о пополнении бюджетных средств, о сокращении сроков поступления денежных средств в бюджет.

При этом Налоговый кодекс РФ закрепляет ряд ограничений в отношении лица, которое может уплатить налог за налогоплательщика, в частности, иное лицо не вправе требовать возврата уплаченного за налогоплательщика налога из бюджетной системы Российской Федерации, а также уточнять основание, тип и принадлежность платежа, налоговый период или статус плательщика – при обнаружении ошибки в оформлении поручения на перечисление налога, не повлекшей неплатеж этого налога в бюджетную систему, так как данное право предоставлено только налогоплательщику (абз. 5 п. 1, абз. 2 п. 7 ст. 45 НК РФ).

Введение данной нормы обусловлено избыточным налоговым бременем, осознанием законодателем его чрезмерности, не позволяющим налогоплательщику самостоятельно исполнять свою обязанность по уплате налога. Думается, что данное нововведение в Налоговый кодекс РФ требует дальнейшей проработки, поскольку не исключает наличие криминальных факторов, связанных с коррупционно обусловленной договоренностью или принуждением иного лица уплатить налог.

В связи с этим, видится необходимым, законодательно предусмотреть заключение договора между налогоплательщиком и иным лицом (плательщиком налога), которое берет на себя обязанность по уплате налога. В договоре, полагаем, должна быть предусмотрена возможность регрессного взыскания лицом, реально уплатившим налог (плательщиком налога) израсходованных им денежных средств с налогоплательщика в течение трех лет. Такой договор и возможность (в случае неисполнения последнего) предъявления в суд иска в порядке регресса поможет защитить имущественные интересы плательщиков

налогов и будет способствовать устранению случаев коррупции и иных криминальных ситуаций при исполнении обязанности по уплате налога.

Помимо вышеуказанных негативных моментов, в данном случае также нарушается баланс соотношения фискальной и регулирующей функций налогов и последняя фактически утрачивает свое значение, что противоречит принципам налогового права и положениям законодательства о налогах и сборах.

Специалистами в области налогового права справедливо утверждается, что регулирующая функция заложена в налог также, как и фискальная – изначально, вследствие законодательного закрепления налога¹. При проведении налоговой политики необходимо сочетать фискальную и регулирующую функцию налогов².

Н.И. Химичева во многих своих трудах отмечала, что основная роль (функция) налогов – фискальная, соответственно чему они используются как источник доходов государственной казны, предназначенной для удовлетворения потребностей общества и государства в целом. Однако налогам свойственна и другая важная функция – регулирующая. Она имеет разные стороны своего проявления, в связи с чем может быть расчленена на несколько функций, влияющих на социально-экономические процессы³.

Налог как инструмент воздействия способен влиять как на социальные (например, демографические процессы, политику в отношении семьи и молодежи), так и экономические (например, стимулирование развития определенных отраслей, либо ограничение их развития) процессы, происходящие в обществе. Посредством налогов регулируются потребление населения и его доходы. Налоги выступают важнейшим инструментом государственного воздействия на экономику страны. Использование регулирующей функции позволяет государству воздействовать на поведение налогоплательщиков.

¹ Налоговое право: учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. М. : Юристъ, 2003. С. 42.

² Финансовое право: Учебник / Под ред. О.Н. Горбуновой. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2002. С. 278.

³ Химичева Н.И. Налоговое право: Учебник. М.: БЕК, 1997. С. 6-7.

Эффективное построение системы налогообложения возможно только при достижении оптимального сочетания фискальной и регулирующей функций налогов, во взаимодействии применения контрольной функции. Налоги по своей сути призванные служить средством получения государством доходов, одновременно являются мощным инструментом воздействия на социально-экономические процессы происходящие в обществе.

Уплата налога предполагает совершение самим налогоплательщиком активных действий по исполнению данной обязанности, что и нашло отражение в пп. 1–6 ст. 45 НК РФ, содержание которых принято называть основными требованиями к уплате налога: самостоятельно, своевременно, в валюте Российской Федерации с соблюдением установленного порядка при осуществлении платежа в наличной или безналичной форме.

Прекращение обязанности по уплате налога означает, что права и обязанности, вытекающие из данной обязанности, более не связывают налогоплательщика и государство. Государство больше не имеет права предъявлять к налогоплательщику каких-либо требований, опираясь на конституционную обязанность уплаты налога. Но тогда как же быть с теми налогами, обязанность по уплате которых возникает вновь после исполнения данной обязанности. Все налоги уплачиваются систематически. Независимо от того, меняется состав предмета налогообложения или нет, обязанность по уплате налога возникает периодически (как правило, ежемесячно, ежеквартально, ежегодно) и, соответственно, прекращается в связи с уплатой налога. Следовательно, денежное обязательство формируется за налоговый период и прекращается в связи с уплатой налога за конкретный налоговый период. Это денежное обязательство, которое характеризуется конкретной денежной суммой. Конкретное денежное обязательство прекращается уплатой налога за налоговый период. В рамках налогового периода денежное обязательство формируется исходя из характеристики объекта налогообложения (сколько было транспортных средств, какая мощность и т.д.). Здесь привязка идет еще и к характеристике

объекта, поскольку налоговое обязательство тесно связано с налоговым периодом и прекращается уплатой налога за налоговый период, хотя обязанность, безусловно, зависит от объекта налогообложения. Она возникает равно тогда и в рамках той территории, на которую распространяется налоговый суверенитет Российского государства.

Уплата налога за определенный налоговый период не может являться основанием прекращения обязанности по уплате налога. По мнению А.С. Кондукторова, фактический состав, порождающий правоотношение по уплате налога, может считаться полностью сформированным только с момента окончания налогового периода¹. Следовательно, окончание налогового периода является моментом возникновения правоотношения по уплате налога. Здесь следует говорить о временном прекращении обязанности по уплате налога в связи с уплатой налога, ибо после окончания очередного налогового периода обязанность по уплате этого же налога снова возникнет. До тех пор, пока между налогоплательщиком и предметом налога будет существовать налогооблагающая связь (объект налога), обязанность по уплате конкретного налога также будет продолжать существовать, в том числе и после окончания очередного налогового периода. Только исчезновение объекта налога как юридического факта будет являться основой для прекращения обязанности по уплате налога².

Второе основание, которое прекращает обязанность по уплате налога, — это смерть налогоплательщика либо объявление его умершим. При рассмотрении данного основания уместно акцентировать внимание на моменте наступления смерти, а также объявлении лица умершим.

¹ См.: Кондукторов А.С. Об элементах фактического состава, порождающего правоотношение по уплате налога в связи с применением специальных налоговых режимов // Ленинградский юридический журнал. 2012. № 4. С. 77-84.

² Данную позицию разделяют 80% опрошенных сотрудников налоговых органов Омской, Новосибирской областей и Алтайского края.

Вопросами исследования смерти физического лица с позиции гражданского права занимались многие известные ученые¹. Вполне обоснованно было отмечено, что со смертью прекращается как физическое, так и юридическое существование человека. В советской литературе по финансовому праву смерти физического лица особого внимания не уделялось. В российском налоговом законодательстве данное основание впервые было указано в Законе «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»², а затем закреплено и в действующем Налоговом кодексе РФ.

В связи с отсутствием в налоговом законодательстве должной регламентации вопроса об основаниях прекращения налогового правоотношения налоговая практика вынуждена использовать гражданско-правовой инструментарий в регулировании налоговых отношений. Безусловно, пробелы налогового законодательства в области прекращения исследуемой обязанности порождают множество проблем во взаимоотношениях между налогоплательщиками и государственными органами.

Смерть физического лица, у которого нет наследников или если наследники отказались вступать в наследство, является юридическим фактом, в результате которого неисполненная обязанность по уплате налога этого лица прекращается. При условии принятия наследниками наследства они должны будут исполнить данную обязанность в силу действия принципа универсального правопреемства и, соответственно, погасить задолженность по налогу на имущество физических лиц, земельному и транспортному налогам умершего лица либо лица, объявленного умершим. Данная задолженность погашается наследниками в пределах стоимости наследственного имущества в порядке,

¹ См., напр.: *Анненков К.Н.* Система русского гражданского права. 3-е изд. СПб., 1910. Т. 1: Введение и общая часть. С. 138; *Азаревич Д.И.* Физические лица как правовые субъекты // Записки Императорского Новороссийского университета. Т. 38, изданный под ред. А.А. Кочубинского. Одесса, 1883. С. 57; *Шершеневич Г.Ф.* Учебник русского гражданского права. 7-е изд. СПб., 1909. С. 80; Мейер Д.И. Русское гражданское право. Чтения Д.И. Мейера. Изд. 10-е. Пг., 1915. С. 48.

² Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (с изм. от 11 ноября 2003 г. № 148-ФЗ) // Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 11, ст. 527; СЗ РФ. 2003. № 46, ч. 1, ст. 4444. Документ утратил силу.

установленном гражданским законодательством Российской Федерации для оплаты наследниками долгов наследодателя. В данном случае наследники выступают третьими лицами. Следовательно, если до момента смерти обязанность по уплате налога у гражданина не возникла, то к наследникам она тоже перейти не может. Данной позиции придерживается и Минфин России¹.

В случае, когда налог рассчитывает сам налоговый орган и высылает налогоплательщику уведомление, обязанность по уплате возникает у последнего не ранее получения такого уведомления. Однако в случае неполучения налогового уведомления и неуплаты налога налогоплательщик обязан сообщить в налоговый орган о наличии у него объектов недвижимого имущества и (или) транспортных средств.

Таким образом, смерть гражданина или объявление его умершим влекут прекращение обязанности по уплате налога, за исключением обязанности погасить задолженность по поимущественным налогам, которая возлагается на наследников. Смерть относится к абсолютным правопрекращающим юридическим фактам. Более того, смерть физического лица следует отнести к безусловному основанию, не зависящему от воли управомоченного лица.

Помимо названных выше, видится необходимым, выделить в качестве правопрекращающих оснований обязанности по уплате налога факт признания физического лица-налогоплательщика безвестно отсутствующим. Согласно ст. 51 НК РФ задолженность по налогам физического лица, признанного безвестно отсутствующим, обязано уплатить лицо, уполномоченное органом опеки и попечительства управлять имуществом данного лица за счет денежных средств физического лица, признанного безвестно отсутствующим. Обязанность в данном случае приостанавливается вследствие недостаточности (от-

¹ Минфин России разъяснил, что в случае, если физическим лицом-налогоплательщиком до его смерти не было получено налоговое уведомление на уплату транспортного налога, то при отсутствии его обязанности по уплате этого налога не возникает и соответствующей задолженности у наследника умершего физического лица (см.: Письмо Минфина России от 25 марта 2009 г. № 03-05-06-04/33. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 10.05.2017).

сутствия) денежных средств этого лица для исполнения указанной обязанности. В данной ситуации прекращается обязанность по уплате налога на доходы физических лиц. Обязанность по уплате имущественных налогов в случае недостаточности (отсутствия) денежных средств физического лица, признанного безвестно отсутствующим также не будет исполнена. По истечении определенного времени, данный гражданин может быть объявлен судом умершим.

Третье основание – ликвидация организации-налогоплательщика. В контексте гражданско-правовых исследований проблемам прекращения гражданско-правовых обязательств посредством ликвидации юридического лица посвящено немало работ¹. Среди представителей финансового права данное основание рассмотрено С.Д. Цыпкиным².

Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» ликвидацию организации как основание прекращения обязанности по уплате налога не закреплял, и предусматривал только уплату налога, отмену налога и смерть физического лица. Несмотря на отсутствие в законе данного основания, ликвидация организации являлась правопрекращающим юридическим фактом в силу гражданского законодательства.

На данный момент в режиме налогово-правового регулирования порядок ликвидации юридического лица предполагает несколько этапов³. Обязанность по уплате налогов ликвидируемой организации исполняется ликвидационной комиссией за счет денежных средств указанной организации, в том числе полученных от реализации ее имущества.

Необходимо отметить, что ликвидируемые юридические лица обязаны до ликвидации исполнить свою обязанность по уплате налогов перед бюджетом. В противном случае взыскать налоговые недоимки и применить налого-

¹ См., напр.: *Нода Е.В.* Ликвидация юридических лиц по законодательству Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005.

² См.: *Цыпкин С.Д.* Правовое регулирование налоговых отношений в СССР. М., 1955. С. 46.

³ См.: Письмо ФНС России от 27 мая 2005 г. № ЧД-6-09/439 «О государственной регистрации в связи с ликвидацией юридических лиц». URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 26.10.2017).

вые санкции будет не к кому. Налоговые органы должны жестко контролировать процедуру ликвидации с тем, чтобы не допустить использование ликвидации как средства уклонения от уплаты налогов недобросовестными налогоплательщиками.

Четвертое основание – возникновение иных обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение обязанности. В науке налогового права встречаются различные авторские позиции относительно перечня правопрекращающих оснований. Например, Е.В. Порохов полагает, что в практике существования налоговых правоотношений можно выделить предоставление отступного, зачет, а также такие нетрадиционные для налогового права основания прекращения налогового обязательства, как новация и прощение долга¹. С.Д. Цыпкин рассматривал списание недоимки по налогу как исключительный способ прекращения налогового обязательства².

Изучая вопрос прекращения налоговых правоотношений, А.И. Худяков наряду с исполнением выделяет иные наиболее употребительные деяния, лежащие в основе прекращения налогового правоотношения. К ним, по его мнению, относятся ликвидация или отсутствие объекта налогообложения; ликвидация по собственной инициативе юридического лица, являющегося субъектом налога; возникновение обстоятельств, с которыми закон увязывает предоставление налоговой льготы, освобождающей налогоплательщика от уплаты налога³.

Кроме того, А.И. Худяков полагает, что в основе прекращения налоговых правоотношений могут лежать и такие юридические факты: а) смерть физического лица, являющегося налогоплательщиком (в том числе в результате несчастного случая), а также ликвидация юридического лица по инициативе третьих лиц (например, суда или учредителей); б) утрата (гибель, уничтоже-

¹ См.: Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: учебное пособие. Алматы, 2001. С. 141.

² См.: Цыпкин С.Д. Налог как институт советского финансового права: дис. ... канд. юрид. наук. М., 1953. С. 166.

³ См.: Худяков А.И. Налоговое право Республики Казахстан. Алматы, 1998. С. 225.

ние) имущества, выступающего объектом налогообложения, или источника дохода, подлежащего налогообложению, в результате стихийного бедствия (пожара, наводнения, землетрясения и т.п.); в) изменение семейного положения гражданина, с чем закон связывает освобождение его от уплаты налога (например, рождение ребенка освобождало гражданина от уплаты налога за бездетность, существовавшего в свое время); г) отмена правового акта, лежащего в основании возникновения налогового обязательства¹.

На самом деле практика знает достаточно много примеров и ситуаций, когда обязанность по уплате налогов исполняется не лично налогоплательщиком, а за него исполняется (например, налоговый агент уплачивает налог, и обязанность по уплате налога считается прекращенной или не так давно появилась возможность уплаты налога за налогоплательщика иным лицом).

Подводя итог, следует констатировать, что основным способом уплаты налога является добровольное исполнение, а дополнительным – принудительное, которое возникает только в случае, когда налогоплательщик не реализует добровольный порядок уплаты. При этом необходимо особо отметить, что пока между налогоплательщиком и предметом налога будет существовать налогооблагающая связь (объект налога), обязанность по уплате конкретного налога также будет продолжать существовать, в том числе и после окончания очередного налогового периода. Смерть физического лица-налогоплательщика и ликвидацию юридического лица следует отнести к безусловным основаниям прекращения обязанности по уплате налога. Признание лица безвестно отсутствующим, полагаем, также следует рассматривать как самостоятельное основание прекращения обязанности по уплате налога.

Изложенная ранее позиция относительно того, что объект налога является основанием возникновения обязанности по уплате налога, дает возможность утверждать, что основанием ее прекращения является прекращение (выбытие) у налогоплательщика объекта налога. Это позволило обосновать вы-

¹ См.: Там же.

вод, что основаниями прекращения обязанности по уплате налога являются юридические факты, влекущие прекращение прав и обязанностей:

- 1) прекращение (выбытие) объекта налога у налогоплательщика;
- 2) смерть налогоплательщика или объявление его умершим;
- 3) признание физического лица-налогоплательщика безвестно отсутствующим;
- 4) ликвидация организации-налогоплательщика.

Исследование указанных оснований прекращения обязанности по уплате налога привело к необходимости внесения изменений и дополнений в ст. 44 НК РФ. Предлагается п. 3 ст. 44 НК РФ изложить в следующей редакции:

«Обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается:

- 1) с прекращением (выбытием) объекта налога или сбора;
- 2) со смертью физического лица-налогоплательщика или с объявлением его умершим в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации. Задолженность по налогам, указанным в пункте 3 статьи 14 и статье 15 настоящего Кодекса, умершего лица либо лица, объявленного умершим, погашается наследниками в пределах стоимости наследственного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации для оплаты наследниками долгов наследодателя;
- 3) признанием физического лица-налогоплательщика безвестно отсутствующим в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации, в случае недостаточности (отсутствия) денежных средств этого физического лица для исполнения указанной обязанности. Задолженность по налогам безвестно отсутствующего обязано уплатить лицо, уполномоченное органом опеки и попечительства управлять имуществом данного лица за счет денежных средств физического лица, признанного безвестно отсутствующим;
- 4) с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения

всех расчетов с бюджетной системой Российской Федерации в соответствии со статьей 49 настоящего Кодекса;

5) с возникновением иных обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение обязанности по уплате соответствующего налога или сбора».

Таким образом, на основе исследования вопроса о возникновении и прекращении обязанности по уплате налога в системе российского налогового права и российского законодательства о налогах и сборах, можно резюмировать, что обязанность по уплате налога следует рассматривать как институт налогового права в системе отраслей российского права, институт законодательства о налогах и сборах, институт науки налогового права и учебной дисциплины. В свою очередь налоговое право является подотраслью финансового права как отрасли российского права.

Исходя из достаточно аргументированной позиции Н.И. Химичевой и Е.В. Покачаловой, финансовое право рассматривается как отрасль права, состоящая из множества отдельных сгруппированных в различные институты и субинституты финансово-правовых норм, объединенных в единую систему¹. В.В. Гриценко также рассматривает финансовое право как самостоятельную отрасль права, а также отрасль российского законодательства, юридическую науку и учебную дисциплину². По мнению Д.В. Винницкого налоговое право, хотя и является подотраслью финансового права, имеет собственную систему – объективно сложившуюся внутреннюю организацию, отражающую существование и развитие общественных отношений в сфере налогообложения³.

Критериями выделения налогового права в качестве подотрасли финансового права является наличие идентичного предмета и метода правового ре-

¹ См.: Химичева Н.И., Покачалова Е.В. Финансовое право: учебно-методический комплекс / отв. ред. Н.И. Химичева. М., 2005. С. 129-132.

² См.: Гриценко В.В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2005. С. 18.

³ См.: Винницкий Д.В. Основные проблемы теории современного российского налогового права. Екатеринбург, 2003. С. 232.

гулирования. Как отмечает В.Л. Кулапов, наиболее крупные отрасли права включают в себя подотрасли – обособленные группы норм, регулирующие отдельные области общественных отношений¹. Соответственно предмет регулирования обязанности по уплате налога как правового института составляет совокупность однородных общественных отношений, возникающих в области возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога. Этот признак свидетельствует о принадлежности предмета института обязанности по уплате налога к предмету налогового права. Основным методом правового регулирования выступает императивный метод, что также характерно для налогового и финансового права, однако в некоторых случаях вполне допустимо применение диспозитивного метода правового регулирования. При этом публично-правовой характер обязанности по уплате налога, присущий налоговым и финансовым правоотношениям дает основание рассматривать институт обязанности по уплате налога как субинститут финансового права как отрасли российского права.

Общетеоретические положения о понятии института и субинститута права позволяют выделить субинституты обязанности по уплате налога как института налогового права, такие как: институт возникновения обязанности по уплате налога, институт прекращения обязанности по уплате налога и институт изменения обязанности по уплате налога. Правовое регулирование изменения обязанности по уплате налога будет рассмотрено во второй главе диссертационного исследования.

Институт обязанности по уплате налога как институт налогового права объединяет правовые нормы, регулирующие налоговые правоотношения, которые складываются по поводу возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога. Институт обязанности по уплате налога находит свое внешнее выражение в определенных правовых источниках (Конституция РФ, Налоговый кодекс РФ и др.), содержащих целую совокупность норматив-

¹ См.: Кулапов В.Л. Теория государства и права: учебное пособие. 3-е изд., испр. и доп. Саратов, 2005. С. 226.

ных предписаний. Элементами системы законодательства о налогах и сборах, в отличие от элементов системы налогового права (которыми выступают нормы и институты), являются налоговые нормативно-правовые акты и составляющие их структурные компоненты (разделы, главы, статьи, пункты и т.д.). Таким образом, институт обязанности по уплате налога как институт законодательства о налогах и сборах представляет собой обособленную совокупность однородных правовых норм, регулирующих возникновение, изменение и прекращение обязанности по уплате налога.

Наука налогового права исследует правовые нормы, регулирующие общественные отношения в сфере налогообложения, а также выявляет пробелы в их правовом регулировании и противоречия в законодательстве о налогах и сборах, оказывает воздействие на совершенствование законодательства¹. Обязанность по уплате налога как институт науки налогового права представляет собой совокупность научных позиций, взглядов, мнений по вопросам возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога.

Налоговое право – самостоятельная учебная дисциплина, изучающая совокупность наиболее тщательно апробированных научно-теоретических знаний в налоговой сфере². В рамках учебной дисциплины «Налоговое право» институт обязанности по уплате налога входит в тему «Налоговое обязательство» раздела II «Правовые основы исполнения налоговой обязанности и налогового администрирования». Следует особое внимание уделить при изучении данной темы вопросам возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога, акцентировать внимание на значимости данной конституционной обязанности.

¹ См.: *Гриценко В.В.* Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. С. 18.

² См.: Там же. С. 18.

ГЛАВА 2. ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ИЗМЕНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГА

2.1. Особенности финансово- (налогово-)правового регулирования изменения обязанности по уплате налога

Как и всякая обязанность, обязанность по уплате налога проистекает во времени. И в данном случае правовое значение имеет срок, то есть определенный временной период. Важен установленный налоговым законом период времени, в течение которого налогоплательщиком должен быть определен и объявлен объект налогообложения, исчислена сумма причитающегося государству налога, но определяющим исполнение исследуемой обязанности фактором является именно срок уплаты налога.

Очевидно, что обязанность по уплате налога каждым налогоплательщиком должна осуществляться в строго установленные законом сроки. Ненадлежащее исполнение данной обязанности может повлечь за собой весьма серьезные неблагоприятные последствия для налогоплательщика как экономического, так и правового характера. Однако в силу определенных обстоятельств своевременное исполнение налогоплательщиками данной обязанности не всегда возможно. Для положительного решения указанной проблемы налоговым законодательством предусмотрена возможность перенесения срока уплаты налога на более поздний срок.

В налоговом праве, как и в гражданском, возможны обязательства с отсрочкой, рассрочкой платежа, с предоставлением кредита (в налоговом праве – инвестиционного налогового кредита, а в гражданском праве – денежного и товарного кредита). Различием является порядок самого предоставления. Если в гражданском праве стороны гражданского обязательства в договоре предусматривают сроки исполнения обязанности должника, то в налоговом праве решение налогового органа будет служить основанием для предоставле-

ния отсрочки (рассрочки) уплаты налога. Что касается инвестиционного налогового кредита, то налоговый орган по ходатайству налогоплательщика принимает решение, на основании которого заключается договор об инвестиционном налоговом кредите. Изменение срока исполнения обязанности налогоплательщика по уплате налога является одним из немногих примеров регулирования налоговых отношений диспозитивным методом. Но следует оговориться, что диспозитивность присутствует лишь на стадии вступления налогоплательщика в отношения по изменению срока уплаты налога. Принятие решения о предоставлении отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита и контроль за его исполнением – прерогатива налогового органа. Диспозитивный метод регулирования используется, скорее, как исключение, в случаях, прямо предусмотренных налоговым законодательством, и практически всегда только на этапе вступления налогоплательщика в те или иные правоотношения, затем воля сторон налогового правоотношения снова подчинена императивным нормам.

Согласно ст. 61 НК РФ изменение срока уплаты налога осуществляется в форме отсрочки, рассрочки и инвестиционного налогового кредита. Изменение срока уплаты налога не отменяет существующей и не создает новой обязанности по уплате налога, но возможность использования данных форм позволяет уберечь налогоплательщиков от банкротства и иных финансово неблагоприятных последствий.

Такие формы, как отсрочка и рассрочка, были закреплены и в ранее действующем налоговом законодательстве¹. На тот момент отсрочка или рассроч-

¹ См.: Постановление ЦИК и СНК СССР от 17 сентября 1932 г. «Положение о взыскании налогов и неналоговых платежей» // СЗ СССР. 1932. № 69, ст. 4106. Документ утратил силу; Указ Президиума Верховного Совета СССР от 26 января 1981 г. № 3820-X «Об утверждении Положения о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей» (в ред. от 22 мая 1991 г. № 2186-1) // Свод законов СССР. Т. 5. С. 502; Ведомости СНД и ВС СССР. 1991. № 25, ст. 501; Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

ка могли быть предоставлены налогоплательщикам на срок до двух лет по решению налогового органа¹.

Важным событием в истории развития института изменения срока уплаты налога на тот момент явилось законодательное закрепление возможности предоставления инвестиционного налогового кредита², хотя он давно уже применялся в экономически развитых странах³.

Принятая в 1998 г. часть первая НК РФ кодифицировала все существующие на тот момент правила об изменении сроков уплаты налогов и сборов. Согласно действовавшей в то время редакции изменение срока уплаты налога и сбора осуществлялось в форме отсрочки, рассрочки, налогового кредита⁴, инвестиционного налогового кредита.

Налоговый кредит⁵ представлял собой изменение срока уплаты налога на срок от трех месяцев до одного года по одному или нескольким налогам, посредством оформления договора между уполномоченным на то органом и заинтересованным лицом. При этом требовалось соответствующее обеспечение в виде залога или поручительства, при наличии которых договор после принятия решения уполномоченным органом должен был быть заключен в течение семи дней.

Характеризуя налоговый кредит, следует указать его основные отличия от отсрочки и рассрочки: необходимость заключения налогового договора и

¹ См.: Закон РФ от 12 декабря 1991 г. № 2020-1 «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения» (с изм. от 6 марта 1993 г. № 4618-1) // Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 12, ст. 593; 1993. № 11, ст. 486. Документ утратил силу.

² См.: Закон РФ от 20 декабря 1991 г. № 2071-1 «Об инвестиционном налоговом кредите» // Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 12, ст. 603. Документ утратил силу.

³ См.: Финансы капитализма / под ред. Б. Т. Болдырева. М., 1990. С. 247-348.

⁴ Налоговый кредит как форма изменения срока был отменен с 1 января 2007 г. (см.: Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // СЗ РФ. 2006. № 31, ч. 1, ст. 3436).

⁵ Первое упоминание о налоговом кредите появилось не в НК РФ, а в ст. 10 Закона «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», в которой среди льгот упоминался и кредит. При этом в тексте статьи уточнялось, что кредит представляет собой отсрочку в уплате налога.

обязательное предоставление соответствующего обеспечения; более длительный срок предоставления (налоговый кредит предоставлялся на срок от трех месяцев до одного года, а отсрочка или рассрочка – на срок от одного до шести месяцев); величина начисляемых на сумму задолженности процентных ставок; менее широкий круг оснований, чем у отсрочки и рассрочки.

Приходится признать, что практика предоставления налогового кредита в России себя не оправдала¹, и законодатель, отменив налоговый кредит как форму изменения срока уплаты налога, положил конец всем спорам о сущности налогового кредита, его соотношении с налоговыми льготами и отсрочкой (рассрочкой).

С недавнего времени с выбором нужной формы переноса срока уплаты налога проблем не возникает. С 1 января 2011 г. вместе с подачей заявления о предоставлении отсрочки или рассрочки налогоплательщик, претендующий на изменение срока уплаты налога, вправе подать заявление о получении инвестиционного налогового кредита (п. 3.1 ст. 61 НК РФ)².

Это достаточно разумно, ибо отсрочка или рассрочка предоставляются по накопленной задолженности, а инвестиционный налоговый кредит – на будущее (по условиям кредита не уплачиваются текущие платежи до достижения определенной суммы, а затем задолженность погашается единовременно или поэтапно). В отличие от отсрочки и рассрочки инвестиционный налоговый кредит имеет определенные специфические основания и сроки предоставления, правила накопления и погашения налоговой задолженности и процен-

¹ Так, в Москве за 1997–1998 гг. налоговый кредит предоставлен всего 15 организациям (см.: Постановление Правительства Москвы от 12 октября 1999 г. № 928 «О совершенствовании практики налогового кредитования о реструктуризации задолженности по платежам в бюджет города Москвы»).

² См.: Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 229-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования» // СЗ РФ. 2010. № 31, ст. 4198.

тов за пользования кредитом. Поэтому наиболее простыми формами изменения срока уплаты налога являются отсрочка и рассрочка.

Действующая редакция главы 9 НК РФ содержит в себе большое количество нормативных условий, предусматривающие возможность изменения обязанности по уплате налога, которые можно дифференцировать на следующие классификационные группы:

- 1) обращение в органы, уполномоченные принимать решения об изменении сроков уплаты налогов;
- 2) отсутствие обстоятельств, исключающих изменение срока уплаты налога;
- 3) отсутствие обстоятельств, при которых прекращается действие решения или договора об изменении сроков уплаты налогов;
- 4) соблюдение условий и порядка предоставления отсрочки и рассрочки;
- 5) соблюдение условий и порядка предоставления инвестиционного налогового кредита.

В силу того, что последние две группы условий будут рассматриваться во втором и третьем параграфах данной главы, этот параграф будет посвящен первым трем группам условий изменения обязанности по уплате налога.

Рассмотрим первую группу – обращение в органы, уполномоченные принимать решения об изменении сроков уплаты налогов. По федеральным налогам – это ФНС России, за исключением ряда случаев¹. По региональным и местным налогам – налоговые органы по месту нахождения (жительства) заинтересованного лица. По налогам, подлежащим уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, – ФТС России² или уполномоченные им таможенные органы. По государственной пошлине –

¹ См.: Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» (с изм. от 23 сентября 2017 г. № 1142) // СЗ РФ. 2004. № 40, ст. 3961; 2017. № 40, ст. 5847.

² См.: Постановление Правительства РФ от 16 сентября 2013 г. № 809 «О Федеральной таможенной службе» (с изм. от 12 июня 2017 г. № 698) // СЗ РФ. 2013. № 38, ст. 4823; 2017. № 25, ст. 3689.

органы (должностные лица), уполномоченные в соответствии с главой 25.3 НК РФ совершать юридически значимые действия, за которые подлежит уплате государственная пошлина. По налогу на доходы физических лиц, подлежащему уплате физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, в части доходов, при получении которых налог не удерживается налоговыми агентами, – налоговые органы по месту жительства этих лиц. Решения об изменении сроков уплаты налога с указанных доходов принимаются в части сумм, подлежащих зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, местные бюджеты, по согласованию с финансовыми органами соответствующих субъектов и муниципальных образований. По налогу на прибыль организаций по налоговой ставке, установленной для зачисления указанного налога в бюджеты субъектов Российской Федерации, и региональным налогам в части решений об изменении сроков уплаты указанных налогов в форме инвестиционного налогового кредита – органы, уполномоченные на это законодательством субъектов Российской Федерации.

Существуют определенные правила по согласованию решений уполномоченных органов с финансовыми органами. Так, если в соответствии с Бюджетным кодексом РФ федеральные налоги или сборы подлежат зачислению в федеральный бюджет и (или) бюджеты субъектов Российской Федерации, местные бюджеты, сроки их уплаты изменяются на основании решений уполномоченных органов по согласованию с финансовыми органами соответствующих субъектов Российской Федерации и муниципальных образований. Аналогичное правило распространяется на региональные налоги, зачисляемые в региональные и местные бюджеты. Порядок согласования, как правило, регулируется актами субъектов РФ и муниципалитетов (например, Постановление Мэра города Омска¹).

¹ Постановление Мэра города Омска от 20 июня 2008 г. № 466-п «Об утверждении Порядка согласования проектов решений налоговых органов об изменении сроков уплаты налогов и сборов в форме отсрочки, рассрочки в бюджет города Омска». URL : <http://www.garant.ru> (дата обращения: 17.01.2018).

Согласование вопроса с финансовыми органами субъектов Российской Федерации или муниципальных образований является обязательным. Если уполномоченный орган проигнорирует это законодательное требование, то его решение, по мнению судей, должно быть отменено¹.

Вторая группа – отсутствие обстоятельств, исключающих изменение срока уплаты налога. Согласно ст. 62 НК РФ срок уплаты налога не может быть изменен, если в отношении налогоплательщика, претендующего на такое изменение (заинтересованного лица):

1) возбуждено уголовное дело по признакам преступления, связанного с нарушением законодательства о налогах²;

2) проводится производство по делу о налоговом правонарушении либо по делу об административном правонарушении в области налогов, таможенного дела в части налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза;

3) имеются достаточные основания полагать, что это лицо воспользуется таким изменением для сокрытия своих денежных средств или иного имущества, подлежащего налогообложению, либо это лицо собирается выехать за пределы Российской Федерации на постоянное жительство;

4) в течение трех лет, предшествующих дню подачи этим лицом заявления об изменении срока уплаты налога, уполномоченным органом было вынесено решение о прекращении действия ранее предоставленной отсрочки, рассрочки или инвестиционного налогового кредита в связи с нарушением условий соответствующего изменения срока уплаты налога.

Еще одно основание для отказа содержит Федеральный закон «О таможенном регулировании в Российской Федерации»¹: отсрочка или рассрочка

¹ Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 24 февраля 2009 г. по делу № А48-3913/07-15. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 28.10.2017).

² Статья 135 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации» содержит несколько иное основание для отказа: возбуждено уголовное дело, предварительное расследование по которому отнесено уголовно-процессуальным законодательством Российской Федерации к компетенции таможенных органов.

уплаты налогов не предоставляется, если возбуждена процедура банкротства (ст. 135).

Отсрочка или рассрочка действительно помогает избежать банкротства, но должник обязан доказать, что его финансовое состояние улучшится. В противном случае ему должно быть отказано, так он неспособен исполнить обязанность по уплате обязательных платежей. Не исключено, что это может быть преднамеренное или фиктивное банкротство, за что предусмотрена как уголовная, так и административная ответственность.

Одним из видов наказаний направленных на уменьшение количества административных правонарушений в сфере экономической деятельности является дисквалификация (ст. 3.11 КоАП РФ)². По своей сути она представляет собой ограничение права на осуществление предпринимательской и иной не запрещенной законом деятельности за грубое или неоднократное злоупотребление указанным правом.

Административное наказание в виде дисквалификации назначается судьей на срок от шести месяцев до трех лет. В целом составы административных правонарушений, санкциями которых установлено данное наказание, немногочисленны (например, ст. 14.12 КоАП РФ «Фиктивное или преднамеренное банкротство» если эти действия (бездействие) не содержит уголовно наказуемых деяний). Однако по степени общественной опасности эти правонарушения граничат с преступлениями, отсюда и весьма строгое наказание. Дисквалификация имеет сходство с таким видом уголовного наказания, как лишение права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью.

¹ Федеральный закон от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации» (с изм. от 29 декабря 2017 г. № 470-ФЗ) // СЗ РФ. 2010. № 48, ст. 6252; 2018. № 1, ч.1, ст. 54.

² Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ (с изм. от 31 декабря 2017 г. № 499-ФЗ) // СЗ РФ. 2002. № 1, ч. 1, ст. 1; 2018. № 1, ч. I, ст. 83.

Представляется необходимым расширить перечень обстоятельств, включающих возможность обращения налогоплательщика с ходатайством об изменении срока уплаты налога, которые закреплены в ст. 62 НК РФ и внести изменения в п. 1 ст. 62 НК РФ, дополнив ее подп. 5 и 6 следующего содержания:

- «5) возбуждена процедура банкротства;
- 6) вынесено судебное постановление о дисквалификации».

При установлении на момент принятия решения о предоставлении отсрочки, рассрочки или инвестиционного налогового кредита любого из указанных обстоятельств решение об изменении срока уплаты налога не может быть вынесено, а вынесенное ранее решение подлежит отмене. Об отмене вынесенного решения в трехдневный срок письменно уведомляются налогоплательщик и налоговый орган по месту его учета. У налогоплательщика есть право обжаловать данное решение.

Следует отметить, что нередко организациям удастся добиться отмены решения об отказе изменения срока уплаты налога¹. Одним из примеров несовершенства правовой регламентации налоговых отношений является тот факт, что лицо, в отношении которого вынесено судом решение о совершенном преступлении в налоговой сфере, не лишено возможности подавать заявление об отсрочке или рассрочке, и по данному факту должно быть принято решение об удовлетворении данного заявления, поскольку исчерпывающий перечень оснований для отказа в изменении сроков не содержит запрета на перенос срока уплаты налогов и сборов в отношении лиц, виновных в налоговых преступлениях, после признания их таковыми вступившим в силу решением суда².

Ситуация по предоставлению отсрочки или рассрочки в случаях имеющих неуплаченных штрафов за нарушение налогового законодательства неоднозначна. По мнению налоговых органов, наличие у налогоплательщика

¹ См.: *Шеменин В.А.* Отсрочка, рассрочка, инвестиционный налоговый кредит // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. 2009. № 11. С. 53.

² См.: *Мальцев О.В.* Правовое регулирование изменения сроков уплаты налогов и сборов // Налоги. 2010. № 7. С. 13.

задолженности по уплате налоговых санкций свидетельствует о незаконченности производства по делу о налоговом правонарушении, что является основанием для отказа в изменении срока¹.

Однако некоторые суды придерживаются иной позиции. Имеются судебные решения, согласно которым наличие неуплаченного штрафа не означает, что в отношении налогоплательщика осуществляется производство по делу о налоговом правонарушении. Наличие неуплаченного штрафа не препятствует предоставлению отсрочки и рассрочки уплаты налога².

Третья группа – отсутствие обстоятельств, при которых прекращается действие решения или договора об изменении сроков уплаты налогов. Согласно ст. 68 НК РФ действие права на изменение сроков уплаты налога может быть прекращено либо по истечении срока действия соответствующего решения или договора, либо до истечения данного срока в случае уплаты налогоплательщиком всей причитающейся суммы налога и сбора и соответствующих процентов до истечения установленного срока по решению уполномоченного органа при нарушении налогоплательщиком условий предоставления отсрочки (рассрочки)³ или инвестиционного налогового кредита и по соглашению сторон или по решению суда (касается только инвестиционного налогового кредита).

В любом из этих случаев изменение срока уплаты налога прекращается. Однако прекращение таких отношений по «негативным основаниям» повлечет для налогоплательщика нежелательные последствия.

¹ См.: Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 20 августа 2009 г. по делу № А17-7773/2008. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2017).

² См. постановления Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 23 апреля 2009 г. по делу № А17-4214/2008, Федерального арбитражного суда Московского округа от 7 июля 2009 г. № КА-А40/6077-09 по делу № А40-57280/08-143-228. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2017).

³ Извещение об отмене решения об отсрочке или рассрочке направляется принявшим это решение уполномоченным органом заинтересованному лицу по почте заказным письмом в течение пяти дней со дня принятия решения. Извещение считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма. Решение может быть обжаловано заинтересованным лицом в суд.

Так, при досрочном прекращении действия отсрочки (рассрочки) при нарушении налогоплательщиком условий ее предоставления налогоплательщик должен в течение одного месяца после получения им соответствующего решения уплатить неуплаченную сумму задолженности, а также пени за каждый календарный день, начиная со дня, следующего за днем получения этого решения, по день уплаты требующейся суммы включительно. При этом оставшаяся неуплаченной сумма задолженности рассчитывается как разница между суммой задолженности, определенной в решении о предоставлении отсрочки (рассрочки), увеличенной на сумму процентов, исчисленную в соответствии с решением об отсрочке (рассрочке) за период действия отсрочки (рассрочки), и фактически уплаченными суммами и процентами.

Данное правило не распространяется на прекращение договора об инвестиционном налоговом кредите, поскольку предусмотрены иные правила:

1) если в течение срока действия договора об инвестиционном налоговом кредите заключившая его организация нарушит предусмотренные договором условия реализации либо передачи во владение, пользование или распоряжение другим лицам оборудования или иного имущества, приобретение которого явилось основанием предоставления инвестиционного налогового кредита, эта организация в течение одного месяца со дня расторжения договора об инвестиционном налоговом кредите обязана уплатить все неуплаченные ранее в соответствии с договором суммы налога, а также соответствующие пени и проценты на неуплаченные суммы налога, начисленные за каждый календарный день действия договора исходя из ставки рефинансирования Центрального банка РФ, действовавшей за период от заключения до расторжения указанного договора;

2) если организация, получившая инвестиционный налоговый кредит по подп. 3 п. 1 ст. 67 НК РФ¹, нарушает свои обязательства, в связи с исполнени-

¹ В связи с выполнением этой организацией особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставлением ею особо важных услуг населению.

ем которых получен инвестиционный налоговый кредит в течение установленного договором срока, то не позднее трех месяцев со дня расторжения договора она обязана уплатить всю сумму неуплаченного налога и проценты на эту сумму, которые начисляются за каждый календарный день действия договора исходя из ставки, равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации;

3) если организация, получившая инвестиционный налоговый кредит по подп. 6 п. 1 ст. 67 НК РФ¹, нарушает свои обязательства, в связи с исполнением которых получен данный инвестиционный налоговый кредит, не позднее чем через три месяца со дня расторжения договора об инвестиционном налоговом кредите она обязана уплатить всю сумму неуплаченного налога, а также проценты на эту сумму, которые начисляются за каждый календарный день, начиная со дня, следующего за днем расторжения договора, до дня уплаты налога. Процентная ставка принимается равной действовавшей в этот период ставке рефинансирования Центрального банка РФ.

Итак, воспользоваться правом на изменение срока уплаты налога может любое заинтересованное лицо, которое не может в установленный срок исполнить обязанность по уплате налога, однако у него имеются достаточные основания полагать, что такая возможность возникнет в течение срока, на который предоставляется отсрочка или рассрочка. Исключение – налоговые агенты (п. 9 ст. 61 НК РФ), что довольно логично, так как агент лишь удерживает начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщиков, то есть его доходы и финансовое состояние в целом значения не имеют².

¹ В связи с включением данной организации в реестр резидентов зоны территориального развития в соответствии с Федеральным законом «О зонах территориального развития в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

² До внесения изменений в НК РФ аналогичную позицию занимал Минфин России (см. письма Минфина России от 29 мая 2009 г. № 03-02-07/1-280, от 3 ноября 2009 г. № 03-02-07/1-490. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 19.08.2017).

Изменены могут быть любые сроки, а также согласно ст. 61 НК РФ срок уплаты налога может быть изменен в отношении всей подлежащей уплате суммы налога либо ее части с начислением процентов¹ на сумму задолженности, если иное не предусмотрено законом. Статья 61 НК РФ позволяет заинтересованному лицу перенести срок уплаты не только налогов, но и ряда иных платежей: государственной пошлины (с учетом особенностей, предусмотренных главой 25.3 НК РФ²); платежей в рамках специальных налоговых режимов (ЕСХН, УСН, ЕНВД); начисленных пеней; штрафов за налоговые правонарушения. В отношении налога на прибыль организаций, уплачиваемого по консолидированной группе налогоплательщиков, изменение срока уплаты налога не производится.

Налоговым кодексом РФ предусмотрены способы обеспечения изменения срока уплаты налога в виде залога имущества, поручительства, банковской гарантии. Данные способы выступают определенной гарантией своевременного погашения задолженности по уплате налогов налогоплательщика. Согласно п. 2 ст. 73 НК РФ залог имущества оформляется договором между налоговым органом и залогодателем. Таким образом, залогодержателем определен налоговый орган³. Поручительство также оформляется договором между налоговым органом и поручителем. Оба договора подлежат регистрации в налоговом органе. При неисполнении налогоплательщиком или плательщиком сбора обязанности по уплате причитающихся сумм налога или сбора и соответствующих пеней налоговый орган осуществляет исполнение этой обязанности за счет стоимости заложенного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации. При этом имущество может оставаться в залоге у залогодателя либо передаваться за счет средств

¹ При предоставлении отсрочки и рассрочки по некоторым основаниям проценты не начисляются.

² Фактически данная глава не содержит никаких особенностей.

³ См.: Письмо Минфина России от 13 декабря 2010 г. № 03-02-07/1-591. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 18.09.2017).

залогодателя залогодержателю с возложением на последнего обязанности по обеспечению сохранности заложенного имущества.

Для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога в рамках налогового обязательства из гражданского права заимствованы такие категории, как залог, поручительство и пени. Кроме того, в число финансово-правовых входят следующие меры: взыскание налога и сбора, арест имущества, приостановление операций по счетам. Если в гражданском праве обеспечительные меры основаны на договоре и являются самостоятельным гражданско-правовым обязательством, то в налоговом праве данные меры носят ярко выраженный императивный характер. Исключение составляют залог и поручительство, которые возникают на основании договора и регулируются комплексно нормами и налогового, и гражданского права.

Заслуживает внимания рассмотрение отношений, возникающих из договоров поручительства, залога (когда залогодатель и налогоплательщик не совпадают в одном лице), заключаемых для обеспечения исполнения обязанности налогоплательщика. При неуплате (неполной уплате) суммы налога налогоплательщиком налоговый орган может требовать уплаты соответствующей суммы от поручителя либо обратиться с взысканием на имущество залогодателя. Отношения между поручителем и государством, между залогодателем и государством подлежат комплексному регулированию нормами налогового и гражданского права. Данные отношения не входят в состав налогового обязательства, а являются налоговыми отношениями по обеспечению обязанности уплаты налога. После исполнения своих обязанностей к поручителю переходит право требовать уплаты налогоплательщиком сумм, процентов по этим суммам и возмещения убытков. Следовательно, перемены должника в обязательстве не происходит – обязанным лицом, у которого в итоге произойдет отчуждение части собственности, остается налогоплательщик.

Многие ученые изменение срока уплаты налога определяют аналогично законодательной конструкции¹. По мнению Н.И. Химичевой, этому институту свойственны черты кредита (фактическое заимствование денежных средств из государственного или муниципального бюджета на определенный срок с условием возврата и уплатой процентов)².

Что касается непосредственно самих форм изменения срока уплаты налога, то в научной литературе встречается более расширенный перечень, чем в налоговом законодательстве. Так, О.А. Борзунова указывает на наличие пяти форм изменения срока уплаты налогов, таких как: отсрочка или рассрочка уплаты налога или сбора; отсрочка или рассрочка уплаты федеральных налогов; инвестиционный налоговый кредит; списание безнадежных долгов; реструктуризация задолженности по налоговым платежам³. Реструктуризация задолженности как разновидность рассрочки рассмотрена не только в научной литературе⁴, но и в судебной практике⁵. Однако следует отметить, что реструктуризация задолженности Налоговым кодексом РФ как форма изменения срока уплаты налога не предусмотрена, хотя находит свое закрепление в других нормативных правовых актах⁶.

¹ См., напр.: Налоговое право России: учебник для вузов / отв. ред. Ю.А. Крохина. 2-е изд., перераб. М., 2006. С. 302; Жидкова Е.Ю. Налоги и налогообложение: учебное пособие. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2009. С. 48.

² См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. 5-е изд., перераб. и доп. М., 2013. С. 401.

³ См.: Борзунова О.А. Платим налоги... завтра! Отсрочка, рассрочка, реструктуризация или инвестиционный налоговый кредит? // Налоговый вестник. 2009. № 8. С. 32.

⁴ См., напр.: Ижевская К.И. С уплатой налогов можно подождать // Бюджетный учет. 2010. № 3. С. 22.

⁵ См., напр.: Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 25 февраля 2010 г. № А33-1570/2008. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 12.09.2017).

⁶ См.: Федеральный закон от 9 июля 2002 г. № 83-ФЗ «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей» (с изм. от 21 июля 2014 г. № 226-ФЗ) // СЗ РФ. 2002. № 28, ст. 2787; 2014. № 30, ч. 1, ст. 4227; Постановление Правительства РФ от 3 сентября 1999 г. № 1002 «О Порядке и сроках проведения реструктуризации кредиторской задолженности юридических лиц по налогам и сборам, а также задолженности по начисленным пеням и штрафам перед федеральным бюджетом» (с изм. от 29 сентября 2003 г. № 603) // СЗ РФ. 1999. № 37, ст. 4498; 2003. № 40, ст. 3895.

Из определения реструктуризации долгов¹ видно, что у лица появляется новое обязательство, и это совершенно неприемлемо в рассматриваемой ситуации. Данная позиция отражена в некоторых судебных решениях².

Что касается списания безнадежных долгов, то как форма изменения срока уплаты налога не предусмотрена законодательством о налогах и сборах и вряд ли имеет право на существование именно в этой форме, так как представляет собой возможность не платить налог вообще в связи с невозможностью его взыскания. Списание безнадежных долгов предусмотрено как в Налоговом кодексе РФ, так и в Бюджетном кодексе РФ. Списание в бюджетном учете задолженности по платежам в бюджет осуществляется на основании соответствующего решения о признании данной задолженности безнадежной. Данную ситуацию следует оценивать как прекращение обязанности по уплате налога. Одним из способов минимизации списания безнадежной задолженности и профилактики налоговых правонарушений выступает налоговая амнистия. Т.А. Белова рассматривает налоговую амнистию как основание освобождения от налоговой ответственности, одновременно направленное на обеспечение исполнения обязанности по уплате налога³.

Объявление налоговой амнистии не содержит в себе освобождение от уплаты налога, а, наоборот, направлено на добровольное исполнение данной обязанности путем погашения имеющейся задолженности взамен на освобождение от налоговой ответственности за неисполнение либо ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога. Здесь можно говорить о взаимовыгодном мероприятии, направленном на краткосрочное пополнение бюджета.

¹ Согласно ст. 2 Федерального закона «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей» реструктуризация долгов – основанное на соглашении прекращение долговых обязательств путем замены указанных обязательств иными долговыми обязательствами, предусматривающими другие условия обслуживания и погашения обязательств.

² См., напр.: Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 3 ноября 2004 г. № А08-12226/03-12. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 16.04.2017).

³ См.: Белова Т.А. Институт налоговой амнистии и его место в системе налогового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2015. С. 25.

Относительно таможенного законодательства следует заметить, что в данной сфере предусмотрены только две формы изменения сроков уплаты налогов или таможенных пошлин¹: отсрочка и рассрочка.

Сотрудники налоговых органов считают отсрочку и рассрочку наиболее популярными и доступными формами для налогоплательщиков в связи с отсутствием определенных специфических требований, которые предъявляются к налогоплательщику при предоставлении ему инвестиционного налогового кредита².

Таким образом, изменение обязанности по уплате налога представляет собой изменение срока исполнения обязанности по уплате налога, под которым следует понимать перенос установленного срока уплаты налога и сбора, пеней, штрафов на более поздний срок в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом РФ, без применения к лицу налоговых санкций. При этом Налоговый кодекс РФ содержит определенные правила о невозможности изменения сроков уплаты налогов в некоторых случаях, перечень органов, уполномоченных принимать такие решения, а также регулирует случаи и последствия прекращения реализации данного института. Следовательно, изменение обязанности по уплате налога не отменяет существующей и не создает новой обязанности по уплате налога.

2.2. Отсрочка (рассрочка) по уплате налога как форма изменения срока уплаты налога

Отсрочка или рассрочка по уплате налога представляет собой изменение срока уплаты налога на срок, не превышающий один год, соответственно, с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности (п. 1 ст. 64 НК РФ).

¹Федеральный закон от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации».

² См.: *Хорошавкина А.В.* Отсрочка уплаты налога: правила стали четче (Интервью с С.А. Таракановым) // Главная книга. 2010. № 18. С. 14.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога могут быть предоставлены на срок от одного до шести месяцев (п. 4 ст. 133)¹, а в части, зачисляемой в федеральный бюджет, – на срок более одного года, но не превышающий трех лет (п. 1 ст. 64 НК РФ).

Внесенные в Налоговый кодекс РФ изменения² позволили сократить время на рассмотрение возможности предоставления отсрочки или рассрочки, так как ранее отсрочка или рассрочка по уплате федеральных налогов в части, зачисляемой в федеральный бюджет, от одного года до трех лет могла быть предоставлена только по решению Правительства Российской Федерации³, а по уплате федеральных налогов на срок, не превышающий пяти лет, – только по решению министра финансов Российской Федерации в случаях, когда размер задолженности организации на 1-е число месяца подачи заявления о предоставлении отсрочки или рассрочки превышал 10 млрд руб. и ее единовременное погашение создавало угрозу возникновения неблагоприятных социально-экономических последствий.

Данное условие фактически исключало возможность получения указанной налоговой преференции малыми и средними компаниями. На тот момент обратилась лишь одна компания⁴. Хотя при принятии закона⁵ обсуждались поправки, предусматривающие возможность получения отсрочки (рассрочки)

¹ См.: Федеральный закон от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации».

² См.: Федеральный закон от 8 марта 2015 г. № 49-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2015. № 10, ст. 1419.

³ Так, в 2010 г. ОАО «Ингушнефтегазпром» предоставлена отсрочка по уплате федеральных налогов в части сумм, подлежащих зачислению в федеральный бюджет, сроком на 3 года на сумму 509 801 тыс. руб., в том числе по НДС – 68 944 тыс. руб., акцизам – 1 750 тыс. руб., налогу на прибыль организаций – 11 791 тыс. руб. и по НДС – 427 316 тыс. руб. Отсрочка предоставлена со дня вступления распоряжения в силу без начисления процентов на сумму задолженности и без обеспечения отсрочки (см.: Распоряжение Правительства РФ от 20 мая 2010 г. № 815-р «О предоставлении ОАО «Ингушнефтегазпром» отсрочки по уплате федеральных налогов в части сумм, подлежащих зачислению в федеральный бюджет» // СЗ РФ. 2010. № 21, ст. 2693).

⁴ См.: *Фадеев Д.Е.* Актуальные вопросы развития налоговой системы. М., 2010. С. 88.

⁵ См.: Федеральный закон от 26 ноября 2008 г. № 224-ФЗ «О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2008. № 48, ст. 5519.

при сумме задолженности свыше 1 млн руб. и сроком на один год, но учтены они тогда не были.

Конечно, для предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налога нужны достаточно веские основания, поэтому они могут быть предоставлены далеко не всем налогоплательщикам. Согласно п. 2 ст. 64 НК РФ отсрочка или рассрочка по уплате налога могут быть предоставлены заинтересованному лицу, финансовое положение которого не позволяет уплатить этот налог в установленный срок, однако имеются достаточные основания полагать, что возможность уплаты указанным лицом такого налога возникнет в течение срока, на который предоставляются отсрочка или рассрочка. При соблюдении указанных условий отсрочка (рассрочка) могут быть предоставлены по любому из семи оснований, указанных в п. 2 ст. 64 НК РФ. Проанализируем данные положения подробнее.

Первое основание – причинение заинтересованному лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы (подп. 1 п. 2 ст. 64 НК РФ).

Часто при определении, что именно относится к категории неопределимой силы или стихийного бедствия, применяется судебная практика. Например, большинство судей пожар, причинивший предприятию значительный материальный ущерб, признают обстоятельством непреодолимой силы¹.

Данное понятие в законодательстве о налогах и сборах не раскрывается, хотя используется в различных отраслях права, но его определение есть только в Гражданском кодексе РФ. Следовательно, с учетом ст. 11 НК РФ нужно применять значение этого термина из гражданского законодательства. Согласно подп. 1 п. 1 ст. 202 и п. 3 ст. 401 ГК РФ обстоятельства непреодолимой си-

¹ См. постановления Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 15 октября 2009 г. по делу № А17-6337/2008, Федерального арбитражного суда Московского округа от 7 июля 2009 г. № КА-А40/6077-09 по делу № А40-57280/08-143-228. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2017).

лы — это чрезвычайные и непредотвратимые при данных условиях обстоятельства¹.

Отсутствие у должника необходимых денежных средств не относится к обстоятельствам непреодолимой силы².

По решению суда засуха не является обстоятельством непреодолимой силы³. В данном случае отсрочка будет предоставлена по другому основанию (сезонный характер производства продукции).

Также судами не признаются обстоятельствами непреодолимой силы следующие случаи: забастовка⁴, мировой финансовый кризис⁵, хищение документов⁶, лечение налогоплательщика в стационаре⁷.

Что касается такого обстоятельства, как отсутствие бюджетного финансирования, то судебная практика достаточно противоречива. Есть случаи отнесения задержки финансирования бюджетного учреждения к обстоятельствам непреодолимой силы⁸. Однако имеются решения и противоположного

¹ Документ, подтверждающий факт наступления обстоятельств непреодолимой силы, должно выдать МЧС. Данная точка зрения озвучена ФНС России и Минфином России (см.: письма ФНС России от 6 августа 2009 г. № СН-21-1/827, Минфина России от 2 июля 2009 г. № 03-02-07/1-336). Солидарны с этим мнением и арбитры (см.: постановления Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 20 августа 2009 г. по делу № А17-7773/2008, Федерального арбитражного суда Московского округа от 7 июля 2009 г. № КА-А40/6077-09 по делу № А40-57280108-143-228).

² Письмо Минфина России от 1 апреля 2009 г. № 03-02-08-23. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 17.04.2017).

³ Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 1 апреля 2008 г. № Ф08-778/08 по делу № А53-15421/2007-С3-25. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 17.04.2017).

⁴ Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 5 февраля 2010 г. по делу № А32-23390/2008. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 17.04.2017).

⁵ Постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 21 января 2010 г. по делу № А82-7127/2009-8. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 17.04.2017).

⁶ Постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 19 января 2010 г. по делу № А05-14424/2009. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 17.04.2017).

⁷ Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 21 октября 2009 г. по делу № А42-6436/2008. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 17.04.2017).

⁸ Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 2 октября 2006 г. № КГ-А40/9127-06 по делу № А40-2/06-5-1. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 17.04.2017).

характера, когда суд считает, что отсутствие денежных средств у учреждения нельзя расценить как принятие всех мер для надлежащего исполнения обязательства¹.

Второе основание – непредоставление (несвоевременное предоставление) бюджетных ассигнований и (или) лимитов бюджетных обязательств заинтересованному лицу и (или) недоведение (несвоевременное доведение) предельных объемов финансирования расходов до заинтересованного лица-получателя бюджетных средств в объеме, достаточном для своевременного исполнения этим лицом обязанности по уплате налога, а также перечисление (несвоевременное перечисление) заинтересованному лицу из бюджета в объеме, достаточном для своевременного исполнения этим лицом обязанности по уплате налога, денежных средств, в том числе в счет оплаты оказанных этим лицом услуг (выполненных работ, поставленных товаров) для государственных, муниципальных нужд (подп. 2 п. 2 ст. 64 НК РФ).

Многие суды придерживаются единой позиции относительно того, что недофинансирование учреждения со стороны собственника его имущества является обстоятельством, не относящимся к случаям непреодолимой силы². Следует согласиться с тем, что не случайно данное основание выделено отдельно.

Третье основание – угроза возникновения признаков несостоятельности (банкротства) заинтересованного лица в случае единовременной уплаты им налога (подп. 3 п. 2 ст. 64 НК РФ).

Достаточно сложно было получить отсрочку (рассрочку) по данному основанию, в принципе практически было невозможно, на что указывал Минфин

¹ Постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 12 сентября 2006 г. № Ф03-А73/06-1/3391 по делу № А73-12428/2005-39. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 17.04.2017).

² См. постановления Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 11 декабря 2009 г. № 17АП-11534/2009-ГП по делу № А50-16577/2009, Федерального арбитражного суда Уральского округа от 10 марта 2010 г. № Ф09-1385/10-С2 по делу № А60-23313/2009-С1. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 18.10.2017).

России¹. В большинстве случаев налоговые органы отказывают в предоставлении отсрочки по данному основанию. Однако в некоторых случаях суды не согласны с решениями налоговых органов².

В данный момент наличие рассматриваемого основания устанавливается по результатам анализа финансового состояния хозяйствующего субъекта, проведенного федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, в соответствии с Методикой³, утверждаемой федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере несостоятельности (банкротства) и финансового оздоровления (п. 5.1 ст. 64 НК РФ).

Во внимание принимаются имеющиеся в распоряжении налоговых органов бухгалтерская отчетность, декларации, сведения, опубликованные в соответствии с законодательством о несостоятельности (банкротстве)⁴, и другая информация. Предусмотрены некоторые особенности для лиц, применяющих различные режимы налогообложения. Так или иначе, на сегодняшний день отсутствие Методики больше не является препятствием для получения отсрочки или рассрочки по налоговым платежам теми налогоплательщиками, финансовое положение которых оставляет желать лучшего.

Четвертое основание – имущественное положение физического лица (без учета имущества, на которое в соответствии с законодательством Россий-

¹ См.: Письмо Минфина России от 12 января 2011 г. № 03-02-07/1-2. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 19.05.2017).

² См. постановления Федерального арбитражного суда Уральского округа от 12 сентября 2006 г. № Ф09-8098/06-С7 по делу № А76-12389/05, Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 24 августа 2005 г. № Ф04-5462/2005(14174-А27-37). URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 25.06.2017).

³ См.: Приказ Министерства экономического развития РФ от 18 апреля 2011 г. № 175 «Об утверждении Методики проведения анализа финансового состояния заинтересованного лица в целях установления угрозы возникновения признаков его несостоятельности (банкротства) в случае единовременной уплаты этим лицом налога» // РГ. 2011. 29 июня.

⁴ См.: Федеральный закон от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (с изм. от 29 декабря 2017 г. № 470-ФЗ) // СЗ РФ. 2002. № 43, ст. 4190; 2018. № 1, ч. 1, ст. 54.

ской Федерации не может быть обращено взыскание)¹ исключает возможность единовременной уплаты налога (подп. 4 п. 2 ст. 64 НК РФ).

Как разъяснил Минфин России, если имущественное положение физического лица исключает возможность единовременной уплаты налога, налогоплательщику может быть предоставлена отсрочка или рассрочка по уплате налога на срок, не превышающий одного года, при условии соответственно единовременной или поэтапной уплаты им суммы задолженности².

Необходимо отметить, что не всякое отсутствие денежных средств у налогоплательщика предоставляет ему право на получение отсрочки (рассрочки). Не может служить основанием, тот факт, что у гражданина нет денег³ или отсутствие хозяйственной деятельности⁴.

Причины неуплаты налогов гражданами могут быть различными, но не следует ставить на первое место нежелание исполнить данную обязанность, так как в число должников могут попасть и добросовестные налогоплательщики из-за возникших временных финансовых трудностей (например, внезапная потеря работы или задержка заработной платы).

Приходится констатировать, что норма, предусматривающая анализируемое основание отсрочки (рассрочки), является «мертворожденной». По мнению самих сотрудников налоговых органов, физическое лицо реально не может претендовать на изменение сроков уплаты налогов до тех пор, пока у него имеется имущество, которое можно реализовать, и за счет вырученных средств исполнить обязанность по уплате налогов⁵.

¹ Перечень такого имущества определен ст. 446 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации от 14 ноября 2002 г. № 138-ФЗ (с изм. от 28 декабря 2017 г. № 421-ФЗ) (см.: СЗ РФ. 2002. № 46, ст. 4532; 2018. № 1, ч. 1, ст. 5).

² См.: Письмо Минфина России от 23 января 2009 г. № 03-04-05-01/20. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 14.07.2017).

³ См.: Письмо Минфина России от 1 апреля 2009 г. № 03-02-08-23. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 20.07.2017).

⁴ См.: Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 23 мая 2005 г. № А17-241/10. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 20.07.2017).

⁵ Из 300 опрошенных сотрудников налоговых органов Омской, Новосибирской областей и Алтайского края все без исключения указали на невозможность получения отсрочки (рассрочки) физическим лицом по данному основанию.

Пятое основание – производство и (или) реализация товаров, работ или услуг заинтересованным лицом носит сезонный характер (подп. 5 п. 2 ст. 64 НК РФ).

Согласно п. 2 ст. 11 НК РФ, сезонное производство – производство, осуществление которого непосредственно связано с природными, климатическими условиями и со временем года. Данное понятие применяется в отношении организации и индивидуального предпринимателя, если в определенные налоговые периоды (квартал, полугодие) их производственная деятельность не осуществляется в силу природных и климатических условий.

Перечень отраслей и видов деятельности, имеющих сезонный характер, утвержден Постановлением Правительства РФ¹. Пункт 5.1 ст. 64 НК РФ дополнительно указывает, что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) такого лица доля его дохода от отраслей и видов деятельности, включенных в утвержденный Перечень отраслей и видов деятельности, имеющих сезонный характер, должна составлять не менее 50 процентов.

По мнению Минфина России, соответствие сезонного характера осуществляемой деятельности должно подтверждаться самим налогоплательщиком², которому не следует прикрывать другие виды деятельности сезонным характером для получения отсрочки (рассрочки)³.

Шестое основание (группа оснований) – перемещение товаров через таможенную границу Таможенного союза. В подп. 6 п. 2 ст. 64 НК РФ дается отсылка к таможенному законодательству Таможенного союза и законодательству Российской Федерации о таможенном деле.

¹ См.: Постановление Правительства РФ от 6 апреля 1999 г. № 382 «О перечнях сезонных отраслей и видов деятельности, применяемых для целей налогообложения» (с изм. от 25 февраля 2014 г. № 141) // СЗ РФ. 1999. № 15, ст. 1827; 2014. № 10, ст. 1035.

² См.: Письмо Минфина России от 30 октября 2009 г. № 03-02-07/1-487. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2017).

³ См.: Письмо Минфина России от 25 ноября 2009 г. № 03-02-07/1-521. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2017).

В качестве оснований¹ для отсрочки (рассрочки) уплаты налогов в связи с перемещением товаров через таможенную границу установлены следующие обстоятельства:

- 1) причинение этому лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;
- 2) задержка этому лицу финансирования из федерального бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа;
- 3) отнесение товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации, к товарам, подвергающимся быстрой порче;
- 4) осуществление лицом поставок по международному договору Российской Федерации;
- 5) отнесение товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации, к товарам, включенным в утвержденный Правительством РФ Перечень отдельных типов ввозимых иностранных воздушных судов и комплектующих к ним, в отношении которых может быть предоставлена отсрочка или рассрочка уплаты налогов.

Как видно из перечисленных оснований, первые два дублируют Налоговый кодекс РФ. Остальные три отражают специфику уплаты налогов при перемещении товаров через таможенную границу.

Седьмое основание – невозможность единовременной уплаты сумм налогов, сборов, страховых взносов, пеней и штрафов, подлежащих уплате в бюджетную систему Российской Федерации по результатам налоговой проверки, до истечения срока исполнения направленного требования об уплате налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафа, процентов. По данному основанию рассрочка по уплате налога может быть предоставлена организации на сумму, не превышающую стоимость ее чистых активов.

Налоговый кодекс РФ позволяет субъектам Российской Федерации устанавливать дополнительные основания и иные условия предоставления от-

¹ Федеральный закон от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации».

срочки и рассрочки по уплате региональных и местных налогов (п. 12 ст. 64 НК РФ).

В частности, Законом города Москвы от 9 февраля 2000 г. № 1 предусмотрены следующие дополнительные основания для предоставления отсрочки (рассрочки) по региональным и местным налогам:

- направление средств в сроки, совпадающие с уплатой налогов, на реализацию собственных инвестиционных программ;
- аккумуляция финансовых ресурсов для закупок сырья и материалов, необходимых для последующего наращивания производства и реализации продукции и увеличения на этой основе объемов налоговых поступлений;
- принятие мотивированных решений Правительством Москвы в отношении поддержки предприятий и организаций отдельных отраслей народного хозяйства, являющихся приоритетными для города¹.

В Омской области и в городе Омске такие нормативные акты на сегодняшний день отсутствуют. В городе Омске урегулированы лишь отсрочка и рассрочка по уплате неналоговых платежей в бюджет города².

Установленный в настоящее время законодательством перечень оснований отсрочек и рассрочек значительно расширен, что увеличивает возможность реализовать данный институт налогового права как организациям, так и физическим лицам.

Статья 64 НК РФ определяет не только основания предоставления отсрочек (рассрочек), но и регулирует важные условия их предоставления, устанавливает порядок получения такой преференции. Рассмотрим данные условия предоставления отсрочки (рассрочки).

Первое условие – предельный размер отсрочки или рассрочки при нали-

¹ См.: Закон г. Москвы от 9 февраля 2000 г. № 1 «О дополнительных основаниях и условиях изменения сроков уплаты налогов и сборов» // Ведомости Московской городской Думы». 2000. № 3, ст. 5.

² См.: Решение Омского городского Совета от 23 июля 2008 г. № 168 «О порядке предоставления отсрочек и рассрочек по уплате неналоговых платежей в бюджет города Омска» // Третья столица. 2008. 31 июля.

ции оснований, указанных в подп. 1, 3–6 п. 2 ст. 64 НК РФ, не может превышать размер чистых активов организации, а сумма отсрочки или рассрочки, предоставляемая физическим лицам, не может превышать сумму стоимости их имущества, за исключением имущества, на которое не может быть обращено взыскание.

Следовательно, данное ограничение не распространяется только на случаи недофинансирования. Логично предположить, что при задержке финансирования размер отсрочки не может превышать размер неполученных средств. Как указывают суды, подтверждением неперечисления недостающих сумм должны служить письма главных распорядителей бюджетных средств¹, хотя налоговые органы нередко используют лишь информацию о лицевых счетах налогоплательщиков, открытых в территориальном органе Федерального казначейства. Однако суды не соглашались с налоговыми органами, что информация о лицевом счете является решающей в определении задержки финансирования бюджетного учреждения².

Второе условие – возможность предоставления по одному или нескольким налогам.

Третье условие – возможность предоставления с процентами или без. На сумму задолженности в связи с предоставленной отсрочкой или рассрочкой по налогам по основаниям, изложенным в подп. 3–5 п. 2 ст. 64 НК РФ начисляются проценты, исходя из ставки, равной одной второй ставки рефинансирования Банка России, действовавшей за период отсрочки или рассрочки, если иное не предусмотрено таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле в отношении налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможен-

¹ См.: Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 16 июля 2008 г. № А33-16175/07-Ф02-3159/08. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2017).

² См.: Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 15 октября 2007 г. № Ф04-7189/2007(39214-А45-15) по делу № А45-2849/2007-40/47. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2017).

ную границу Таможенного союза. Если же отсрочка или рассрочка по уплате налогов предоставлены по основаниям, указанным в подп. 1 и 2 п. 2 ст. 64 НК РФ, на сумму задолженности проценты не начисляются.

Таможенное законодательство¹ иначе определяет размер начисляемых процентов. За предоставление отсрочки или рассрочки налогов проценты начисляются на сумму налогов, срок уплаты которых был изменен, исходя из ставки рефинансирования Банка России (то есть размер в два раза больше, чем по НК РФ).

Дополнительными расходами для налогоплательщика также будут являться начисляемые пени, так как согласно ст. 75 НК РФ подача заявления не приостанавливает начисления пеней на сумму налога, подлежащую уплате, что подтверждается судебной практикой².

При этом причитающиеся пени за все время со дня, установленного для уплаты налога, до дня вступления в силу решения об отсрочке (рассрочке) включаются в сумму задолженности (п. 8 ст. 64 НК РФ). Решение же вступает в действие с указанного в нем дня.

Единственное, на что может рассчитывать налогоплательщик, – приостановление уплаты суммы задолженности на период рассмотрения заявления о предоставлении отсрочки или рассрочки. Такое решение принимается уполномоченным органом на основании ходатайства налогоплательщика (абз. 2 п. 6 ст. 64 НК РФ).

Четвертое условие – документальное подтверждение своего права на получение отсрочки (рассрочки). В данном случае налогоплательщику необходимо будет предоставить соответствующий пакет документов.

Согласно п. 5 ст. 64 НК РФ заинтересованным лицом подается заявле-

¹ См.: Федеральный закон от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации».

² См. постановления Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 19 января 2009 г. № Ф04-7704/2008(17423-А67-37), Федерального арбитражного суда Центрального округа от 14 марта 2008 г. по делу № А48-1849/07-13. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 30.06.2017).

ние¹ о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога в соответствующий уполномоченный орган². К заявлению о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога необходимо приложить требуемый пакет документов.

В частности, по первому основанию: стандартный пакет документов, а также заключение о факте наступления в отношении заинтересованного лица обстоятельств непреодолимой силы и акт оценки причиненного этому лицу ущерба в результате указанных обстоятельств, составленные органом исполнительной власти (государственным органом, органом местного самоуправления) или организацией, уполномоченными в области гражданской обороны, защиты населения и территорий от чрезвычайных ситуаций.

Например, по данному основанию можно воспользоваться льготой в случае пожара при наличии заключения ГУ МЧС по субъекту Федерации о признании пожара региональной чрезвычайной ситуацией³.

По второму основанию: документ финансового органа и (или) главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств о сумме бюджетных ассигнований и (или) лимитов бюджетных обязательств, которые не предоставлены (несвоевременно предоставлены) указанному лицу, и (или) о сумме предельных объемов финансирования расходов, которые не доведены (несвоевременно доведены) до этого лица, а также документ получателя бюджетных средств о сумме денежных средств, которая не перечислена (несвоевременно перечислена) этому лицу из бюджета, либо документ государственного, муниципального заказчика о сумме денежных средств, которая не перечислена (несвоевременно перечислена).

¹ В заявлении о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога заинтересованное лицо принимает на себя обязательство уплатить проценты, начисленные на сумму задолженности.

² Копия указанного заявления в пятидневный срок со дня его подачи в уполномоченный орган направляется заинтересованным лицом в налоговый орган по месту его учета.

³ См.: Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 7 декабря 2010 г. № 09АП-28487/2010-АК. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2017).

По третьему основанию: результаты анализа финансового состояния хозяйствующего субъекта, проведенного налоговым органом.

По четвертому основанию: сведения о движимом и недвижимом имуществе физического лица¹ (за исключением имущества, на которое в соответствии с законодательством Российской Федерации не может быть обращено взыскание).

По пятому основанию: составленный заинтересованным лицом документ, подтверждающий, что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) такого лица доля его дохода от отраслей и видов деятельности, включенных в перечень отраслей и видов деятельности, имеющих сезонный характер, составляет не менее 50 процентов.

Итак, в общем случае представляется не менее семи документов. Два из них оформляются налоговыми органами (справка о состоянии расчетов по налогам и перечень открытых налогоплательщику счетов). Два – банками (о ежемесячных оборотах денежных средств за предыдущие шесть месяцев и об остатках денежных средств). Три – самим налогоплательщиком (перечень контрагентов-дебиторов с указанием цен договоров и т.п., данные об обязательствах, предусматривающих на период изменения срока уплаты налога соблюдение условий, на которых принимается решение о предоставлении отсрочки или рассрочки, предполагаемый им график погашения задолженности, а также документы, подтверждающие наличие оснований для предоставления отсрочки или рассрочки).

Такое внимание законодателя к перечню документов вполне понятно, поскольку это позволяет избежать споров о том, какие документы необходимы для реализации права на изменение сроков уплаты налогов.

Согласно п. 5.3 ст. 64 НК РФ по требованию уполномоченного органа заявитель обязан представить документы об имуществе, которое может быть предметом залога, либо поручительство, либо банковскую гарантию. Если

¹ См. письма Минфина России от 15 ноября 2010 г. № 03-02-08/71, от 20 декабря 2010 г. № 03-02-08/77. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 26.09.2017).

требование не было выставлено, то отказать налоговые органы в предоставлении отсрочки по данному основанию не имеют права¹.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога или об отказе в их предоставлении принимается уполномоченным органом в течение тридцати дней со дня получения заявления заинтересованного лица.

Налоговый кодекс РФ предусматривает, что на период рассмотрения заявления о предоставлении отсрочки или рассрочки может приостанавливаться уплата суммы задолженности. Для этого одновременно с заявлением в уполномоченный орган должно поступить соответствующее ходатайство от заявителя. Если ходатайство будет удовлетворено, копию соответствующего решения заявитель должен представить в ИФНС по месту своего учета в пятидневный срок со дня принятия решения.

Если по заявлению о предоставлении отсрочки или рассрочки принимается положительное решение, в нем уполномоченный орган указывает сумму задолженности, налог, по уплате которого предоставляется отсрочка или рассрочка, сроки и порядок уплаты суммы задолженности и начисляемых процентов, а также в соответствующих случаях – документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство. Дата вступления решения в силу указывается в самом документе. Из общего правила имеются исключения. Так, если отсрочка или рассрочка предоставляются под залог имущества, решение вступает в действие только после заключения договора о залоге имущества.

Пятое условие – предоставление со стороны налогоплательщика гарантий исполнения отложенной обязанности по уплате налогов в будущем. Согласно ст. 61 НК РФ изменение срока уплаты налога и сбора может быть по решению уполномоченных органов обеспечено залогом имущества, поручительством либо банковской гарантией. Из изложенного следует, что необхо-

¹ См.: Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 7 марта 2008 г. № КА-А40/1505-08 по делу № А40-22274/07-128-143. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 30.06.2017).

димось предоставления гарантий возникает, только если этого требует уполномоченный орган. Однако органам, принимающим решения об изменении сроков, ничто не мешает всегда требовать гарантии.

Действующее законодательство таково, что воспользоваться отсрочкой (рассрочкой) даже на незначительные суммы и на короткий срок лицо может, только если заключит с налоговым органом договор залога своего имущества или договор поручительства¹.

Более того, в таможенных отсрочках и рассрочках обеспечение необходимо всегда. Так, согласно ст. 133 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации» отсрочка или рассрочка уплаты налогов предоставляется при условии обеспечения уплаты суммы налогов. Исключение предусмотрено подп. 1 п. 4 ст. 146 Таможенного кодекса Евразийского экономического союза², если сумма подлежащих уплате налогов не превышает сумму, эквивалентную 500 евро.

Шестое условие – наличие мотивированного решения об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога. Решение об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога может быть обжаловано заинтересованным лицом в порядке, установленном законодательством Российской Федерации. Копия решения о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога или об отказе в ее предоставлении направляется уполномоченным органом в трехдневный срок со дня принятия такого решения заинтересованному лицу и в налоговый орган по месту учета этого лица.

Из изложенного следует, что если заинтересованное лицо подтверждает свое право на рассрочку или отсрочку, соблюдает все требования Налогового кодекса РФ, то уполномоченный орган не может отказать в принятии решения об изменении сроков уплаты налогов. Однако на практике так бывает не все-

¹ См.: *Артемьева А.Н.* Имущественные налоги: взыскание по принципу экономии // Налоговая политика и практика. 2010. № 6. С. 44.

² Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза. URL : <http://www.eaeunion.org/> (дата обращения: 09.02.2018).

гда, иногда налоговые органы просто игнорируют заявления налогоплательщиков.

Так, ООО «Механосборочный завод ИЗТС» обратилось в ФНС России с заявлением от 26 мая 2008 г. о предоставлении отсрочки по уплате налогов. К данному заявлению ООО приложило заявления о предоставлении отсрочки по каждому налогу и налоговому периоду, а также пакет документов, в том числе заключение ГУ МЧС России по Ивановской области о чрезвычайной ситуации техногенного характера на ООО «МСЗ ИЗТС», имеющей статус региональной, с указанием суммы ущерба. ООО ходатайствовало перед налоговым органом о временном приостановлении уплаты налогов на период рассмотрения данного заявления.

11 июля 2008 г. ООО направило в адрес руководителя ФНС России письмо, в котором указало, что налогоплательщик не получил от налогового органа ответ ни на запрос о предоставлении отсрочки, ни на ходатайство о временном приостановлении уплаты налогов. В связи с тем, что ООО не получило ответ на заявление, оно обратилось с заявлением в суд. Доводы налогового органа, что ООО документально не подтвердило факт причинения ущерба и его размер, судом приняты не были¹.

Ранее препятствиями для предоставления отсрочки были необходимость учета наличия лимитов на предоставление отсрочек в местном бюджетном законодательстве и отсутствие утвержденной методики для подтверждения такого распространенного основания для отсрочки, как угроза возникновения признаков банкротства. Например, суд признал правомерными действия налогового органа, отказавшего в предоставлении отсрочки по земельному налогу в связи с тем, что в бюджете муниципального образования лимиты на предоставление налоговых кредитов, отсрочек, рассрочек по уплате налогов и сбо-

¹ См.: Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 12 октября 2009 г. № КА-А40/10591-09 по делу № А40-54825/08-112-186. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 13.02.2017).

ров заложены не были¹. До сентября 2010 г. рассрочка (отсрочка) при причинении ущерба или недофинансировании (первые два основания) предоставлялись в пределах соответственно суммы причиненного заинтересованному лицу ущерба либо суммы недофинансирования или неоплаты выполненного этим лицом государственного заказа.

В данный момент лимиты уже не учитываются, методика утверждена, но проблемы по-прежнему остались. Организации не продумывают серьезно вопрос отсрочки (рассрочки). И часто обращения носят формальный характер, документы представляются не в полном объеме или неправильно составленными.

Недостаточная развитость в Российской Федерации института изменения сроков уплаты налогов в целом и отсрочек (рассрочек) в частности обусловлена не только проблемами правового регулирования, но и другими причинами. Интервьюирование сотрудников налоговых органов Омской, Новосибирской областей и Алтайского края позволило выявить целую систему препятствий для получения налогоплательщиком отсрочек (рассрочек) по уплате налогов:

1) 48% опрошенных сотрудников отметили, что основной причиной невозможности переноса сроков уплаты является отсутствие утвержденных лимитов на отсрочки (рассрочки) в бюджете соответствующего уровня на календарный год;

2) 30% респондентов указали на недостатки правового регулирования института изменения сроков уплаты налогов в части оснований для обращения, выражающиеся в предоставлении большого количества необходимых документов;

3) 15% опрошенных сотрудников отметили формальный подход налогоплательщиков к подаче заявления и предоставлению всех необходимых доку-

¹ См.: Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 9 ноября 2005 г. № А78-2788/05-С2-27/248-Ф02-5504/05-С1. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2017).

ментов для принятия положительного решения;

4) 7% респондентов назвали проблему отсутствия возможности у налогоплательщиков предоставить соответствующее обеспечение (имущество, поручительство) по требованию налогового органа.

Из обозначенных проблем государство может решить лишь первую и вторую. Одной из достаточно важных задач государства является своевременное оказание помощи и поддержки налогоплательщикам, попавшим в трудную финансовую ситуацию, с целью избежания ими финансового краха и обеспечения исполнения данными лицами обязанности по уплате налога, даже если эта обязанность будет изменена.

Исследование института отсрочек и рассрочек позволяет обосновать вывод о необходимости уточнения круга лиц, которым может быть предоставлена отсрочка или рассрочка по уплате налога за счет включения в него как организаций, так и физических лиц, в том числе зарегистрированных в качестве индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, арбитражного управляющего, медиатора, занимающихся частной практикой оценщика и патентного поверенного. Кроме того, полагаем необходимым дополнить основания предоставления отсрочки или рассрочки физическим лицам в случае отсутствия у них достаточных денежных средств для своевременного исполнения обязанности по уплате налога, обусловленного временной неплатежеспособностью при наличии документального подтверждения. В связи с чем подп. 4 п. 2 ст. 64 НК РФ изложить в следующей редакции:

«4) отсутствие у физического лица достаточных денежных средств для своевременного исполнения обязанности по уплате налога, обусловленного временной неплатежеспособностью при наличии документального подтверждения».

Указанные меры позволят сделать данные формы изменения обязанности по уплате налога более востребованными.

Исследование четырех основных форм изменения срока уплаты налога, свидетельствует о достаточно обширном перечне сложных и противоречивых вопросов, возникающих при реализации данных налогово-правовых норм. Однако наиболее дискуссионной и сложной формой изменения срока уплаты налога, полагаем можно назвать инвестиционный налоговый кредит, чему и будет посвящен следующий параграф.

2.3. Инвестиционный налоговый кредит в системе форм изменения обязанности по уплате налога: теоретико-правовые проблемы

Инвестиционный налоговый кредит представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии определенных оснований предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

Правовая категория налогового кредита, в том числе инвестиционного, в отличие от отсрочки и рассрочки, была неизвестна советскому законодательству¹. Инвестиционный налоговый кредит как разновидность целевых налоговых льгот в налоговую систему введен в 1991 г.². Под инвестиционным налоговым кредитом понималась отсрочка налогового платежа, предоставляемая органами государственной власти или налоговыми органами³.

На тот момент возможность получения кредита предоставлялась не только государственным, но и частным предприятиям. Изначально инвестиционному налоговому кредиту были присущи все признаки отсрочки. Органы государственной власти фактически имели неограниченные возможности для

¹ См.: Постановление ЦИК и СНК СССР от 17 сентября 1932 г. «Положение о взимании налогов и неналоговых платежей» // СЗ СССР. 1932 г. № 69, ст. 4106. Документ утратил силу.

² См.: Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

³ См.: Закон РФ от 20 декабря 1991 г. № 2071-1 «Об инвестиционном налоговом кредите» // Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 12, ст. 603. Документ утратил силу.

предоставления инвестиционного налогового кредита по налогу на прибыль и налогу на имущество при решении следующих вопросов: выбор заемщика; установление процентной ставки по кредиту; установление сроков начала и окончания погашения основной суммы кредита. На практике это привело к тому, что только за счет федерального бюджета за период с января 1992 г. по декабрь 1998 г. по отдельным постановлениям Правительства Российской Федерации было выдано таких кредитов на общую сумму 3,4 млрд руб. В результате слабого контроля за обеспеченностью и возвратностью выданных кредитов просроченная задолженность заемщиков инвестиционного налогового кредита (включая проценты за пользование инвестиционным налоговым кредитом и штрафные санкции) в целом по Российской Федерации перед федеральным бюджетом на 1 января 2002 г. достигла 5 млрд руб.¹

С 1999 г. исходные положения по регулированию отношений по инвестиционному налоговому кредиту закреплены нормами гл. 9 части первой НК РФ², при этом данные положения неоднократно пересматривались.

Среди ведущих ученых нет единого мнения о правовой природе отношений, возникающих при изменении сроков уплаты налогов в форме инвестиционного налогового кредита. Так, И.И. Кучеров³ и С.Г. Пепеляев⁴ включают инвестиционный налоговый кредит в систему налоговых льгот. М.В. Карасева характеризует инвестиционный налоговый кредит как изменение налогового обязательства⁵.

¹ См.: *Анищенко А.В.* Инвестиционный налоговый кредит для малого бизнеса // Финансовая газета. Региональный выпуск. 2007. № 22.

² Это привело к тому, что налоговый кредит перестал регулироваться на уровне муниципальных образований. Примером может служить утратившее силу Решение Омского городского Совета от 3 ноября 1999 г. № 208 «Об утверждении Положений о муниципальном налоговом кредите» (см.: Бюллетень Омского городского Совета. 1999. № 2. Ст. 696).

³ См.: *Кучеров И.И.* Налоговое право России: курс лекций. М., 2006. С. 163.

⁴ См.: *Налоговое право: учебник / под ред. С.Г. Пепеляева.* М., 2003. С. 123.

⁵ См.: *Карасева М.В.* Финансовое право: учебник. М., 2006. С. 350.

По мнению А.В. Клоковой, инвестиционный налоговый кредит является одной из форм бюджетного кредитования¹. Ю.А. Крохина рассматривает перенос срока уплаты налога как бюджетное кредитование².

Анализируя правовую природу договора об инвестиционном налоговом кредите, Ю.А. Крохина указывает, что этот договор является актом регулирования налогового правоотношения как правоотношения обязательственного³. Аналогичной позиции придерживаются А.А. Тедеев и В.А. Парыгина⁴.

Данный договор представляет собой самостоятельный вид договора и не подменяет гражданско-правовой договор. Но существует и другая точка зрения. Например, Г.В. Петрова считает, что этот договор – самый близкий к гражданско-правовому регулированию институт налогового законодательства⁵. На гражданско-правовой характер налоговых кредитов указывал и Высший Арбитражный Суд РФ⁶. Развивая данный подход, арбитражные суды признают: инвестиционные налоговые кредиты представляют собой долговые обязательства, проценты по которым подлежат учету для целей налогообложения по правилам ст. 269 НК РФ (как проценты по гражданско-правовым обязательствам)⁷.

¹ См.: Клокова А.В. Уплата налогов и сборов: как получить отсрочку URL: <https://profilib.net> (дата обращения: 12.10.2017).

² См.: Налоговое право России: учебник для вузов / отв. ред. Ю.А. Крохина. 2-е изд., перераб. М., 2006. С. 158.

³ См.: Там же. С. 161.

⁴ См.: Тедеев А.А., Парыгина В.А. Налоговый кредит и налоговый инвестиционный кредит в Российской Федерации // Адвокат. 2007. № 2. С. 82-90.

⁵ См.: Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой / под общ. ред. Г.В. Петровой. М., 1999. С. 201.

⁶ См.: Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда России от 22 июня 2006 г. № 23 «О некоторых вопросах применения арбитражными судами норм Бюджетного кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. 2006. № 8.

⁷ См.: Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 2 марта 2006 г. № Ф09-1077/06-С7 по делу № А60-28983/05. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 16.04.2017).

Налоговые органы занимают прямо противоположную позицию: проценты по инвестиционному кредиту не относятся к процентам по займам гражданско-правового характера¹.

Основная причина разногласий кроется в том, что Налоговый кодекс РФ не определяет правовую природу данного договора. Однако в налоговых отношениях, немислимы без обязательности, установленной императивным методом, все-таки нашлось место диспозитивному регулированию посредством заключения данного договора.

В процессе финансовой деятельности государства и муниципальных образований как при формировании, так и при расходовании централизованных фондов денежных средств возникает ряд комплексных (сложных) правоотношений, где права и обязанности сторон требуют закрепления на договорной основе. Обращая внимание на это обстоятельство, А.И. Худяков писал: «Уже преодолено то застарелое представление о договоре, когда он считался сугубо цивилистическим инструментом и когда само по себе наличие договорной формы давало основание квалифицировать данное отношение в качестве исключительно гражданско-правового»². Такой подход необычен для финансового права, поскольку долгое время считалось, что данной отрасли свойственен исключительно императивный метод правового регулирования, в то время как основной принцип договорных отношений – равенство сторон. Соответственно, договор, призванный закрепить и оформить права и обязанности сторон подобного финансового правоотношения, является по общему пониманию гражданско-правовым.

Стороной в таком договоре всегда выступает государство (уполномоченный государственный орган). Отношения, в которые обе стороны вступают, являются финансовыми отношениями, складывающимися в процессе финансовой деятельности того же государства, и носят государственно-властный

¹ См.: Письмо ФНС России от 2 февраля 2005 г. № 02-1-07/2 «О порядке учета в целях налогообложения прибыли процентов по инвестиционному налоговому кредиту» // Экономика и жизнь. 2005. № 13.

² Худяков А.И. Избранные труды по финансовому праву. СПб., 2010. С. 117.

характер. Хотя подобный договор основан на соглашении сторон и добровольном вступлении в эти отношения, тем не менее он наделяет большими правами государство (уполномоченный орган). Не следует забывать, что в основе такого договора всегда лежит правовой акт, регулирующий данное финансовое отношение, и договор может быть заключен по ограниченному кругу вопросов, отнесенных этим правовым актом на усмотрение сторон договора.

Таким образом, договоры, заключаемые в процессе финансовой деятельности государства, и гражданско-правовые договоры в чистом виде существенно отличаются.

Отличаются данные договоры и от договоров, используемых в конституционном праве, содержанием которых являются вопросы национально-государственного устройства, осуществления функций власти в политической, экономической и социальной жизни общества.

Также отличаются договоры, необходимые для целей финансовой деятельности государства, от трудового договора, который своей целью ставит регулирование отношений по выполнению работником определенных трудовых обязанностей.

Договор в финансовом праве наиболее часто сравнивают с гражданско-правовым договором. По сути, подобным утверждением ставится знак «равенства» между «качественно разнородными общественными отношениями»¹. Договорные отношения, регулируемые гражданским правом, основаны на равенстве сторон, а финансово-правовая действительность заключается в неравенстве сторон финансового правоотношения. Получается, что с помощью гражданско-правовой формы, требующей равенства, пытаются урегулировать взаимоотношения заведомо неравноправных субъектов финансовых правоотношений. О подобной ситуации А.И. Худяков писал: «В жизни далеко не редкость, когда догматически следуя правилу о равноправии сторон в договоре, общественное отношение, являющееся по своему содержанию отношением

¹ Худяков А.И. Избранные труды по финансовому праву. СПб., 2010. С. 120.

экономического неравенства, но требующее (опять-таки в силу специфики своего экономического содержания) договорной конструкции, пытаемся «одеть» в форму именно равноправного договора. В результате возникает противоречие между формой и содержанием общественного отношения, и в итоге оно не получает должного и нужного нам развития»¹.

Следовательно, гражданско-правовой договор и договор в финансовом праве призваны урегулировать различные виды отношений: с одной стороны, имущественные отношения, а с другой – финансовые. Очевидно, что это требует различной правовой конструкции.

Следует согласиться с тем, что правоотношения по инвестиционному налоговому кредиту следует отграничивать от налоговых правоотношений по списанию безнадежных долгов по налогам, а также от правоотношений по реструктуризации задолженности по налогам². Ранее уже было проведено отграничение изменения сроков уплаты от реструктуризации и списания безнадежной задолженности.

Однако, по мнению специалистов, в регулировании налоговых отношений инвестиционный налоговый кредит никакой заметной роли не играет³.

Статьи 66 и 67 НК РФ в отличие от Закона РФ «Об инвестиционном налоговом кредите», с одной стороны, расширили сферу применения инвестиционного налогового кредита, а с другой – установили значительно более строгий механизм его выдачи и последующего контроля. Как следствие, в результате произошедших изменений за период с 1999 по 2004 г. инвестиционный налоговый кредит не предоставлялись вообще⁴. По состоянию на 1 января 2007 г. всего лишь пять организаций получили инвестиционный налоговый кредит на сумму 219,5 млн руб., из которых более 97% были предоставлены за

¹ Там же. С. 123.

² См.: *Назаров В.Н.* О правовой природе и регулировании инвестиционного налогового кредита // *Финансовое право*. 2007. № 12. С. 10.

³ См.: *Гордеева О.В.* Инструменты налогового регулирования инновационной деятельности // *Налоги*. 2009. № 48. С. 8.

⁴ См.: *Анищенко А.В.* Инвестиционный налоговый кредит для малого бизнеса // *Финансовая газета*. Региональный выпуск. 2007. № 22.

счет региональных и местных средств¹. В 2007 г. всего двум организациям предоставили инвестиционный налоговый кредит на общую сумму 205 млн руб. за счет налога на имущество.

По итогам 2010 г. в Российской Федерации инвестиционный налоговый кредит был предоставлен всего на 98 млн руб. Вся сумма кредита связана только с региональными налогами². На конец 2011 г. сумма по договорам о предоставлении инвестиционного налогового кредита выросла до 300 млн руб. (только региональные налоги)³, но за весь 2012 г. совершенно не изменилась⁴. В 2013 г., впервые за последнее время, был предоставлен инвестиционный налоговый кредит по налогу на прибыль организаций в части, зачисляемой в федеральный бюджет, на сумму 98 млн руб., а по региональным налогам сумма кредита уменьшилась до 250 млн руб.⁵ По итогам 2014 года инвестиционный налоговый кредит был предоставлен и по федеральным налогам (по налогу на прибыль организаций – 146 млн руб.), и по региональным (50 млн руб.), а также местным (7 млн руб.) налогам⁶. В 2015 году инвестиционный налоговый кредит был предоставлен по налогу на прибыль организаций и по местным налогам на общую сумму 206 млн руб.⁷ По итогам 2016 года сумма кредита увеличилась до 309 млн руб. за счет предоставления инвестиционного налогового кредита по налогу на прибыль организаций, зачисляемой в федеральный бюджет, региональным (100 млн руб.) и местным (3,5 млн руб.) нало-

¹ См.: Гордеева О.В. Инструменты налогового регулирования инновационной деятельности // *Налоги*. 2009. № 48. С. 11.

² См.: По данным ФНС России: отчет по форме № 4-НМ за 2010 г. по состоянию на 1 января 2011 г. URL : <https://www.nalog.ru> (дата обращения: 20.11.2017).

³ См.: По данным ФНС России: отчет по форме № 4-НМ за 2011 г. по состоянию на 1 января 2012 г. URL : <https://www.nalog.ru> (дата обращения: 20.11.2017).

⁴ См.: По данным ФНС России: отчет по форме № 4-НМ за 2012 г. по состоянию на 1 января 2013 г. URL : <https://www.nalog.ru> (дата обращения: 20.11.2017).

⁵ См.: По данным ФНС России: отчет по форме № 4-НМ за 2013 г. по состоянию на 1 января 2014 г. URL : <https://www.nalog.ru> (дата обращения: 20.11.2017).

⁶ См.: По данным ФНС России: отчет по форме № 4-НМ за 2014 г. по состоянию на 1 января 2015 г. URL : <https://www.nalog.ru> (дата обращения: 20.11.2017).

⁷ См.: По данным ФНС России: отчет по форме № 4-НМ за 2015 г. по состоянию на 1 января 2016 г. URL : <https://www.nalog.ru> (дата обращения: 20.11.2017).

гам¹. По итогам 2017 года сумма кредита по налогу на прибыль организаций составила 23 млн руб., по региональным – 129 млн руб., а по местным – 1 млн руб.²

Неутешительная статистика позволяет утверждать, что попытка стимулирования инвестиционной деятельности с помощью предоставления инвестиционного налогового кредита себя не оправдала³.

Одной из причин является то, что соответствующие государственные органы предоставляют инвестиционные налоговые кредиты неохотно, поскольку они снижают доходы бюджетов, а предприниматели довольно часто используют полученные средства на неинвестиционные цели и не обеспечивают их своевременного возврата.

Для того, чтобы инвестиционный налоговый кредит стал по-настоящему реальным инструментом поддержки инновационного развития экономики, в Налоговый кодекс РФ неоднократно вносились изменения, в том числе расширяющие основания предоставления инвестиционного налогового кредита⁴. Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен организации по любому из шести оснований.

Первое основание – проведение организацией научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ (НИОКР) либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды

¹ См.: По данным ФНС России: отчет по форме № 4-НМ за 2016 г. по состоянию на 1 января 2017 г. URL : <https://www.nalog.ru> (дата обращения: 20.11.2017).

² См.: По данным ФНС России: отчет по форме № 4-НМ за 2017 г. по состоянию на 1 января 2018 г. URL : <https://www.nalog.ru> (дата обращения: 19.02.2018).

³ Так, например, по состоянию на 1 августа 2013 г. в Российской Федерации наблюдалась следующая картина реализации данной формы изменения сроков уплаты налогов: из всех субъектов Федерации только в двух имелись задолженности перед бюджетом, вызванные предоставленными инвестиционными налоговыми кредитами – 300 млн руб. в Республике Коми (с 2011 г.) и 50 млн руб. в Ханты-Мансийском АО – Югре (с 2013 г. по налогу на прибыль в части, зачисляемой в федеральный бюджет) (см.: по данным ФНС России: отчет по форме № 4-НМ в разрезе субъектов Российской Федерации за 7 месяцев 2013 г. по состоянию на 1 августа 2013 г.).

⁴ В 2008 и 2009 гг. добавилось по одному основанию, в 2011 г. добавилось еще одно основание.

от загрязнения промышленными отходами и (или) повышение энергетической эффективности производства товаров, выполнения работ, оказания услуг.

Научная (научно-исследовательская) деятельность¹ – деятельность, направленная на получение и применение новых знаний, в том числе:

– фундаментальные научные исследования – экспериментальная или теоретическая деятельность, направленная на получение новых знаний об основных закономерностях строения, функционирования и развития человека, общества, окружающей природной среды;

– прикладные научные исследования – исследования, направленные преимущественно на применение новых знаний для достижения практических целей и решения конкретных задач;

– поисковые научные исследования – исследования, направленные на получение новых знаний в целях их последующего практического применения (ориентированные научные исследования) и (или) на применение новых знаний (прикладные научные исследования) и проводимые путем выполнения научно-исследовательских работ.

В п. 1 ст. 262 НК РФ указано, что расходами на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки признаются расходы, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), к созданию новых или усовершенствованию применяемых технологий, методов организации производства и управления.

К расходам на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки причислены также расходы на изобретательство. При их определении следует руководствоваться Законом СССР «Об изобретениях в СССР»². Косвенным подтверждением отнесения выполняемых работ к НИОКР является факт регистрации их во Всероссийском научно-техническом информацион-

¹ Федеральный закон от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике» (с изм. от 23 мая 2016 г. № 149-ФЗ) // СЗ РФ. 1996. № 35, ст. 4137; 2016. № 22, ст. 3097.

² Закон СССР от 31 мая 1991 г. № 2213-1 «Об изобретениях в СССР» // Ведомости СНД и ВС СССР. 1991. № 25, ст. 703.

ном центре Министерства образования и науки Российской Федерации, что должно быть подтверждено наличием у организации-исполнителя НИОКР регистрационной карты на данную работу с указанием в ней присвоенного ей ВНТИЦ регистрационного номера¹.

Главным критерием, позволяющим отличить научные исследования и разработки от сопутствующих им видов деятельности, служит наличие в исследованиях и разработках значительного элемента новизны. Результатом осуществления НИОКР является документально оформленная и подтвержденная расчетами либо экспериментально научно-техническая информация, которая может быть использована для получения дохода.

Согласно положениям ст. 67 НК РФ, сумма, на которую предоставляется инвестиционный налоговый кредит, зависит от размера расходов, понесенных организацией в виде стоимости приобретенного оборудования для НИОКР, технического перевооружения производства.

В 2010 г. размер инвестиционного налогового кредита был увеличен с 30 до 100% стоимости приобретенного оборудования. Безусловно, для организаций данная новация стала весьма ощутимой, позволяющей получить кредит на всю сумму затрат по приобретению дорогостоящего оборудования (подп. 1 п. 2 ст. 67 НК РФ).

Второе основание – осуществление организацией внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов.

Инновационная деятельность представляет собой деятельность (включая научную, технологическую, организационную, финансовую и коммерческую деятельность), направленную на реализацию инновационных проектов, а так-

¹ См.: Приказ Министерства образования и науки Российской Федерации от 31 марта 2016 г. № 341. URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 12.10.2017).

же на создание инновационной инфраструктуры и обеспечение ее деятельности¹.

В целях применения ст. 67 НК РФ к НИОКР относится сфера создания научно-технической продукции, а к внедренческой деятельности – сфера практического запуска данной продукции в производство².

Инвестиционный налоговый предоставляется по рассмотренному основанию на суммы кредита, определяемые по соглашению между уполномоченным органом и заинтересованной организацией. Следовательно, закон никак не ограничивает сумму.

Третье основание – выполнение организацией особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление ею особо важных услуг населению.

Такое изложение данного основания буквально означает, что субъекты Федерации должны определять, что есть «особо важный заказ по социально-экономическому развитию региона» и «предоставление особо важных услуг населению». Рассматривая данную сферу осуществляемой деятельности, для достижения более желаемых результатов социально-экономического развития как для региона, так и для государства в целом, необходимо предоставить возможность получения инвестиционного налогового кредита, не только организациям, но и физическим лицам, зарегистрированным в качестве индивидуального предпринимателя, а также нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, арбитражного управляющего, медиатора, занимающихся частной практикой оценщика и патентного поверенного. Это позволит улучшить социально-экономическое развитие региона (например, создание новых рабочих мест, получение прибыли, благоустройство территории, ремонт дорог, бытовое обслуживание). Субъекты Федерации заметно отличаются по природно-климатическим условиям, экономи-

¹ См.: Федеральный закон от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

² См.: *Зобнина С.В., Балта Е.Ю.* Налоговые льготы и преференции в сфере инновационной деятельности // *Налоговый вестник*. 2010. № 6. С. 74.

ческому потенциалу, инвестиционной привлекательности, в результате чего региональные законодательные власти имеют право самостоятельно определять, что относится к особо важным заказам и особо важным услугам населению, закрепив их перечень на уровне регионального законодательства. Особо важной может быть признана деятельность в реализации национальных инвестиционных проектов, ЖКХ и т.д.¹

Как и по второму основанию, в рассмотренном случае инвестиционный налоговый кредит предоставляется на суммы кредита, определяемые по соглашению между уполномоченным органом и заинтересованной организацией.

Четвертое основание – выполнение организацией государственного оборонного заказа. Это основание появилось в ответ на разразившийся кризис для поддержки военно-промышленного комплекса России. Государственный оборонный заказ следует рассматривать как составную часть общего государственного заказа, направленного на удовлетворение государственных нужд посредством осуществления соответствующих поставок продукции для государственных нужд. Данный вывод подтверждается законодателем, закрепившим в ст. 2 Федерального закона «О государственном оборонном заказе»² положение о том, что поставки по оборонному заказу являются одним из видов поставок продукции для обеспечения федеральных нужд.

В состав государственного оборонного заказа могут включаться: научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы по созданию, модернизации вооружения, военной и специальной техники, а также утилизации и уничтожению выводимых из эксплуатации вооружения, военной и специальной техники; поставки вооружения, военной и специальной техники, а также сырья, материалов и комплектующих изделий и т.д. Государственный оборон-

¹ См.: *Шалеев С.Н.* Инвестиционный налоговый кредит как одна из форм выхода предприятий из финансового кризиса // *Налоги и налогообложение.* 2009. № 6. С. 68.

² Федеральный закон от 29 декабря 2012 г. № 275-ФЗ «О государственном оборонном заказе» (с изм. от 31 декабря 2017 г. № 481-ФЗ) // *СЗ РФ.* 2012. № 53, ч. 1, ст. 7600; 2018. № 1, ч. 1, ст. 65.

ный заказ, по сути, является составной частью обеспечения национальной безопасности Российской Федерации.

В рассмотренном случае инвестиционный налоговый кредит предоставляется на суммы кредита, определяемые по соглашению между уполномоченным органом и заинтересованной организацией.

Пятое основание – осуществление организацией инвестиций в создание объектов, имеющих наивысший класс энергетической эффективности, в том числе многоквартирных домов, и (или) относящихся к возобновляемым источникам энергии, и (или) относящихся к объектам по производству тепловой энергии, электрической энергии, имеющим коэффициент полезного действия более чем 57%, и (или) иных объектов, технологий с высокой энергетической эффективностью.

Появление данного основания вызвано принятием в ноябре 2009 г. федерального закона¹. Основная идея этого документа – создание условий, обеспечивающих энергосбережение, энергетическую эффективность процессов и устройств, рациональное использование природных ресурсов и снижение негативного воздействия на окружающую среду².

Однако не любая деятельность, направленная на энергосбережение, может послужить основанием для предоставления инвестиционного налогового кредита. Организация должна осуществлять инвестиционную деятельность в создание энергоэффективных объектов и технологий³.

Размер инвестиционного налогового кредита по данному основанию составляет 100% суммы инвестиций.

¹ Федеральный закон от 23 ноября 2009 г. № 261-ФЗ «Об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (с изм. от 29 июля 2017 г. № 279-ФЗ) // СЗ РФ. 2009. № 48, ст. 5711; 2017. № 31, ч. 1, ст. 4828.

² Костин И.В. Новый Закон в области энергосбережения // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение. 2010. № 5. С. 58.

³ Постановление Правительства РФ от 17 июня 2015 г. № 600 «Об утверждении Перечня объектов и технологий, которые относятся к объектам и технологиям высокой энергетической эффективности» (с изм. от 25 августа 2017 г. № 1006) // СЗ РФ. 2015. № 26, ст. 3895; 2017. № 36, ст. 5431.

Шестое основание – включение организации в реестр резидентов зоны территориального развития в соответствии с Федеральным законом «О зонах территориального развития в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»¹.

Под зоной территориального развития понимается часть территории субъекта Российской Федерации, на которой резидентам этой зоны предоставляются меры государственной поддержки, чтобы ускорить социально-экономическое развитие субъекта Российской Федерации. В зонах территориального развития действует специальный правовой режим для предпринимательской и иной экономической деятельности резидентов. Резидентами зоны могут быть организации и индивидуальные предприниматели.

Следует отметить, что инвестиционный налоговый кредит является определенным механизмом государственной инвестиционной поддержки, сочетающий в себе элементы заемного финансирования. Инвестор-получатель инвестиционного налогового кредита приобретает в течение определенного срока и в определенных пределах право на уменьшение своих платежей по налогу на прибыль, а также региональных и местных налогов с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

Существуют определенные условия предоставления инвестиционного налогового кредита.

Первое условие – инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен по федеральным налогам – по налогу на прибыль организации, а по региональным и местным налогам – вне зависимости от вида налога.

Второе условие – инвестиционный налоговый кредит предоставляется на основании заявления организации и оформляется договором установленной

¹ Федеральный закон от 3 декабря 2011 г. № 392-ФЗ «О зонах территориального развития в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (с изм. от 28 декабря 2013 г. № 407-ФЗ) // СЗ РФ. 2011. № 49, ч. 5, ст. 7070; 2013. № 52, ч. 1, ст. 6972.

формы¹ между соответствующим уполномоченным органом и этой организацией.

Перечень предоставляемых документов значительно меньше, чем по отсрочке и рассрочке:

- документы, подтверждающие наличие соответствующего основания для получения инвестиционного налогового кредита (для всех оснований);
- бизнес-план инвестиционного проекта (для первого, второго, пятого и шестого оснований);
- документы, подтверждающие факт приобретения и стоимость приобретенного организацией оборудования (для первого основания);
- справка о выполнении особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставлении организацией особо важных услуг населению, выданная уполномоченным органом субъекта Российской Федерации (для третьего основания);
- справка о выполнении государственного оборонного заказа, выданная государственным органом власти, уполномоченным в области обеспечения выполнения государственного оборонного заказа (для четвертого основания)².

Договор должен предусматривать: порядок уменьшения налоговых платежей; сумму кредита (с указанием налога, по которому организации предоставлен инвестиционный налоговый кредит); срок действия договора; начисляемые на сумму кредита проценты; порядок погашения суммы кредита и начисленных процентов; документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство; ответственность сторон. Если инвестиционный налоговый кредит предоставляется под залог имущества, заключается договор о залоге имущества.

¹ Приказ ФНС России от 29 ноября 2005 г. № САЭ-3-19/622@ «Об утверждении форм Договоров об инвестиционном налоговом кредите» (с изм. от 9 октября 2017 г. № ММВ-7-8/792@) // БНА ФОИВ. 2006. № 4.

² Приказ ФНС России от 16 декабря 2016 г. № ММВ-7-8/683@ «Об утверждении порядка изменения срока уплаты налога, сбора, страховых взносов, а также пени и штрафа налоговыми органами». URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.06.2017).

Данный договор должен содержать положения, в соответствии с которыми не допускаются в течение срока его действия реализация или передача во владение, пользование или распоряжение другим лицам оборудования или иного имущества, приобретение которого организацией явилось условием для предоставления кредита, либо определяются условия такой реализации (передачи).

Третье условие – за пользование кредитом организация принимает на себя обязательство уплатить проценты, начисленные на сумму задолженности. По общему правилу инвестиционный налоговый кредит предполагает последующую поэтапную уплату суммы кредита и начисленных процентов. Не допускается устанавливать проценты на сумму кредита по ставке менее $1/2$ и превышающей $3/4$ ставки рефинансирования Банка России.

Резидентам зоны территориального развития проценты на задолженность не начисляются (абз. 4 п. 6 ст. 67 НК РФ). Однако если организация-резидент нарушит свои обязательства, то не позднее чем через три месяца со дня расторжения договора об инвестиционном налоговом кредите ей придется уплатить всю сумму неуплаченного налога и проценты на нее. Проценты начисляются за каждый календарный день начиная со дня, следующего за днем расторжения договора, до дня уплаты налога. Процентная ставка принимается равной действовавшей в эти дни ставке рефинансирования Банка России.

Четвертое условие – решение о предоставлении организации инвестиционного налогового кредита принимается уполномоченным органом по согласованию с финансовыми органами в течение 30 дней со дня получения заявления. После принятия положительного решения оформляется договор об инвестиционном налоговом кредите, причем наличие у организации одного или нескольких договоров об инвестиционном налоговом кредите не может служить препятствием для заключения с этой организацией другого договора об инвестиционном налоговом кредите.

Если организацией заключено более одного договора об инвестиционном налоговом кредите, срок действия которых не истек к моменту очередного платежа по налогу, накопленная сумма кредита определяется отдельно по каждому из этих договоров¹. Увеличение накопленной суммы кредита производится вначале в отношении первого по сроку заключения договора, а при достижении этой накопленной суммой кредита размера, предусмотренного указанным договором, организация может увеличивать накопленную сумму кредита по следующему договору².

Пятое условие – сумму налога, определенную по общим правилам, можно уменьшать не более чем на 50 процентов. Накопленная в течение налогового периода сумма кредита не может превышать 50 процентов размеров суммы налога, подлежащего уплате организацией за этот налоговый период (п. 3 ст. 66 НК РФ). Но есть исключение, согласно подп. 3 п. 2 ст. 67 НК РФ размер инвестиционного налогового кредита составляет не более 100 процентов расходов на капитальные вложения в приобретение, создание, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение амортизируемого имущества, предназначенного и используемого для осуществления резидентами зон территориального развития инвестиционных проектов.

Шестое условие – установленный срок предоставления инвестиционного налогового кредита. По общему правилу этот срок составляет от одного года до пяти лет, а для резидентов зоны территориального развития инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен на срок до десяти лет.

Следует отметить, что законами субъектов Российской Федерации по налогу на прибыль организаций (в части суммы такого налога, подлежащей зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации) и по региональным налогам, нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований по местным налогам могут быть установлены иные

¹ См.: *Адамов Н.А., Дорофеева Н.А.* Порядок изменения сроков уплаты налогов и сборов // *Налоговое планирование.* 2009. № 1. С. 15.

² См.: *Борисова П.В.* Изменение сроков уплаты налогов, сборов и пени // *Налоговая проверка.* 2007. № 3. С. 21.

основания и условия предоставления инвестиционного налогового кредита, включая сроки действия инвестиционного налогового кредита и ставки процентов на сумму кредита.

Например, при предоставлении кредита в части региональных и местных налогов Правительство Москвы вправе продлевать действие инвестиционного налогового кредита на срок до десяти лет включительно, снижать размер процентов, подлежащих начислению в соответствии со ст. 67 НК РФ (ст. 2 Закона г. Москвы)¹. В Томской области инвестиционный налоговый кредит по региональным налогам может быть предоставлен также при строительстве (создании) организацией объектов областной производственной и инженерной инфраструктуры².

Законом Омской области³ установлена возможность предоставления инвестиционных налоговых кредитов для организаций, реализующих на территории Омской области инвестиционные проекты, предусматривающие объем капитальных вложений на общую сумму не менее 50 млн руб. в создание, приобретение (в том числе по договорам лизинга) имущества производственного назначения, не бывшего ранее в эксплуатации на территории Омской области, а также для организаций, являющихся субъектами малого или среднего предпринимательства, реализующих на территории Омской области инвестиционные проекты, предусматривающие объем капитальных вложений на общую сумму не менее 10 млн руб. в создание объектов в сфере электроснабжения, газоснабжения, теплоснабжения, водоснабжения, водоотведения, предназначенных для предоставления коммунальных услуг. Однако только по истечении года после принятия указанного Закона в Омской области было подпи-

¹ См.: Закон г. Москвы от 9 февраля 2000 г. № 1 «О дополнительных основаниях и условиях изменения сроков уплаты налогов и сборов» // Ведомости Московской городской Думы. 2000. № 3, ст. 5.

² См.: Закон Томской области от 18 марта 2003 г. № 31-ОЗ «Об инвестиционном налоговом кредите в Томской области». URL : <http://www.garant.ru> (дата обращения: 14.08.2017).

³ См.: Закон Омской области от 25 декабря 2012 г. № 1505-ОЗ «Об инвестиционном налоговом кредите». URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 14.08.2017).

сано одно соглашение о предоставлении инвестиционного налогового кредита между ОАО «Высокие технологии» и облправительством.

Рост самостоятельности регионов в проведении региональной налоговой политики инициирует усиление конкурентной борьбы между ними за привлечение налогоплательщиков и перемещение налогооблагаемых объектов путем формирования более благоприятных условий налогообложения для осуществления предпринимательской деятельности. Среди важнейших методов налогового регулирования инвестиционной активности можно выделить налоговые льготы, которые представляют собой уменьшение объема налоговых обязательств для конкретной категории налогоплательщиков на определенной территории. Грамотно разработанная система налоговых льгот в случае эффективного использования может приводить к росту инвестиционной привлекательности, а также выступать мощным стимулом развития научно-технического прогресса, внедрения и расширения производства дефицитной продукции, развития малого и среднего бизнеса, создания производственных мощностей в экономически непривлекательных регионах.

Одним из методов привлечения инвестиций в субъект Российской Федерации является реализация региональных инвестиционных проектов. Придание инвестиционному проекту статуса «регионального» является инструментом реализации инвестиционной политики, способствующим расширению притока инвестиционных ресурсов в экономику региона и обеспечению устойчивого экономического роста. Безусловно, в последние годы сделано немало в части регулирования налогообложения в отношении участников регионального инвестиционного проекта. Внесенные изменения в Налоговый кодекс РФ¹ в 2016 г. способствовали смягчению условий для получения статуса участника регионального инвестиционного проекта, расширению налоговых льгот для участников регионального инвестиционного проекта и прирав-

¹ Федеральный закон от 23 мая 2016 г. № 144-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2016. № 22, ст. 3092.

ненных к участникам регионального инвестиционного проекта участников специальных инвестиционных контрактов для распространения специального режима налогообложения.

Ранее региональный инвестиционный проект мог быть реализован исключительно на территории определенных 15 регионов Дальневосточного и Западного округов Российской Федерации. При этом на земельных участках, на которых реализовывался региональный инвестиционный проект, не могли располагаться здания и сооружения организаций, не являющихся участниками регионального инвестиционного проекта.

Данные ограничения делали механизм регионального инвестиционного проекта недостаточно эффективным по сравнению с другими специальными инвестиционными режимами, также действующими на территории Дальневосточного и Западного округов Российской Федерации, а именно Свободным портом Владивосток и территориями опережающего социально-экономического развития. В соответствии с принятыми поправками указанные выше ограничения были сняты. Региональный инвестиционный проект можно реализовать не только на территории указанных 15 регионов Российской Федерации, но и на территории иных субъектов России (при этом налоговые льготы зависят от места реализации регионального инвестиционного проекта), а также на земельных участках вне зависимости от наличия зданий и сооружений организаций, не являющихся участниками регионального инвестиционного проекта.

Осуществление региональных инвестиционных проектов способствует экономическому возрождению территорий, реконструкции и модернизации исторических центров, где государство, влияя на инвестиционный климат через налоги на прибыль, финансово-кредитные механизмы, амортизационную политику, таможенное регулирование и т.д., определяет тем самым правила игры на рынке капиталовложений для различных видов предпринимательства.

Таким образом, региональные власти при проведении мероприятий налогового регулирования формируют налоговые конкурентные преимущества, которые представляют собой особую характеристику состояния условий регионального налогообложения, которая ставит налогоплательщика, зарегистрированного на определенной территории, в более выгодное положение по отношению к налогоплательщикам, зарегистрированным на территории других регионов.

В данном случае важнейшую роль играет мобильность плательщика и объекта обложения, так как налогообложение приводит к возникновению стимулов у налогоплательщиков выбирать при прочих равных условиях такую финансовую структуру, при которой минимизируется выплата налогов.

Барометром налогового климата для налогоплательщиков выступает налоговая привлекательность, которая характеризуется интенсивностью привлечения и регистрации налогоплательщиков и объектов, подлежащих налогообложению, на определенной территории. Налоговая привлекательность является составной частью и ведущим компонентом налогового климата региона. Отличительной ее особенностью служит то, что она содержит субъективную оценку потенциальным налогоплательщиком предпочтительности условий осуществления предпринимательской деятельности на данной территории.

Можно выделить два вида налоговой привлекательности: статистическая и динамическая налоговая привлекательность.

Статистическая привлекательность рассматривается в рамках неизменного налогового законодательства, то есть условия налогообложения на данной территории являются более привлекательными по сравнению с другими территориями. Соответственно, увеличение числа налогоплательщиков и регистрация налогооблагаемых объектов на данной территории происходит в результате расширения деятельности крупных и средних предприятий (открытие

филиалов и представительств), зарегистрированных в данном регионе, а также возникновения малых предприятий.

Динамическая привлекательность формируется в результате изменения условий налогообложения на определенной территории, в связи с чем она становится более привлекательной, что вызывает перерегистрацию и перенос деятельности уже существующих налогоплательщиков на другую территорию. Такая привлекательность вызывает отток налогоплательщиков из одного региона и приток в другой регион.

Основным же критерием привлекательности территории для налогоплательщиков служит налоговая нагрузка. При прочих равных условиях привлекательным для налогоплательщика является тот регион, в котором ниже потенциальная налоговая нагрузка. При этом высокий уровень нагрузки в текущем периоде по сравнению с налоговой нагрузкой на территории других регионов рассматривается как фактор, сдерживающий регистрацию налогоплательщиков и осуществление ими деятельности на соответствующей территории, а значит, как фактор, сдерживающий рост доходов бюджета в среднесрочном и долгосрочном периодах.

Регулирование налоговой нагрузки региональными органами власти может осуществляться за счет исключения части региональных и местных налогов или снижения их ставок. Наиболее действенными среди регулирующих налоговых механизмов, способствующих дополнительному привлечению налогоплательщиков на территорию региона, являются: предоставление налоговых льгот, изменение сроков уплаты, специальные налоговые режимы.

При этом для сопоставимости анализируемых данных целесообразно проводить оценку налоговой привлекательности в разрезе следующих видов налогов, а именно: на прибыль, на имущество организаций, транспортный налог. Выбор указанных видов налогов обусловлен тем, что данные налоги являются существенными при определении размера налоговой нагрузки хозяйствующих субъектов и в значительной степени формируют налоговые до-

ходы региональных бюджетов. Кроме того, именно в отношении данных налогов региональным властям предоставлены полномочия устанавливать дополнительные налоговые льготы.

Использование налога для стимулирования экономических и социальных процессов свидетельствует об усилении его регулирующей функции. Развитие институтов налогового права связано с постоянными изменениями регулирующей роли налогообложения как инструмента государственной политики обеспечения доходов бюджета и социально-экономической стабилизации общества и производства¹.

Однако следует признать, что инвестиционный налоговый кредит как форма изменения срока уплаты налога в Российской Федерации в отличие от отсрочки (рассрочки) применяется достаточно редко. Для того чтобы сделать его действенным механизмом поддержки инвестиционных проектов для малого и среднего бизнеса, необходимо в ст. 67 НК РФ расширить основания его предоставления: на «развитие новых видов деятельности вновь образующимся субъектом малого бизнеса и (или) уже существующим субъектом малого бизнеса».

Необходимо предоставить возможность получения инвестиционного налогового кредита не только организациям, но и индивидуальным предпринимателям и иным приравненным к ним лицам, осуществляющим один из видов деятельности, которые служат основаниями для его предоставления. Также следует пересмотреть сроки его предоставления, и где ограничивается сроком до пяти лет, увеличить его до максимального предела, то есть до десяти лет, а, возможно, и увеличив данный срок, но при этом требуется достаточно детально увязать сроки предоставления данного кредита с условиями инвестиционного проекта. Это станет существенной поддержкой для развития инвестиционных проектов субъектами малого и среднего бизнеса.

¹ См.: Петрова Г.В. Общая теория налогового права. М., 2004. С. 69.

В связи с этим предлагается внести изменения в ст. 66 Налогового кодекса РФ, п. 1 которой изложить в следующей редакции:

«1. Инвестиционный налоговый кредит представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации, индивидуальному предпринимателю или иному приравненному, в целях настоящей статьи, лицу, осуществляющему один из видов деятельности, которые служат основаниями для предоставления инвестиционного налогового кредита, указанных в статье 67 настоящего Кодекса, предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен по федеральным, региональным и местным налогам.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен на срок от одного года до десяти лет»¹.

В целях настоящей статьи к иному приравненному лицу относятся нотариус, занимающийся частной практикой, адвокат, учредивший адвокатский кабинет, арбитражный управляющий, медиатор, занимающиеся частной практикой оценщик и патентный поверенный.

Данные меры позволят обеспечить высокую инвестиционную привлекательность проектов для частных инвесторов и предоставить больше возможностей налогоплательщикам и налоговым органам в структурировании проекта в части налогообложения.

На данный момент на федеральном уровне инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен только по налогу на прибыль организации, и перспективным направлением может стать предоставление данного кредита и по другим видам федеральных налогов (например, по налогу на добавленную стоимость и налогу на доходы физических лиц, в части касающейся налогообложения нотариусов, адвокатов и иных приравненных лиц).

¹ Авторский проект федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» см. в Приложении.

Завершая рассмотрение вопроса об инвестиционном налоговом кредите, следует подчеркнуть, что имеющиеся в Налоговом кодексе РФ основания его предоставления четко ограничены, решение о предоставлении принимается индивидуально по каждому обращению, заемщики по данному кредиту, в отличие от иных форм изменения срока уплаты налога, не являются финансово несостоятельными. Деятельность данных налогоплательщиков в большей степени направлена на социально-экономическое развитие публично-правовых образований и выполнение общественно-значимых задач.

Таким образом, инвестиционный налоговый кредит представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации предоставляется возможность при соблюдении определенных условий в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенное исследование теоретических и практических проблем правового регулирования отношений, связанных с возникновением, изменением и прекращением обязанности по уплате налога позволило рассматривать возникновение, изменение и прекращение обязанности по уплате налога в качестве института налогового права как подотрасли финансового права, отрасли законодательства, отрасли науки и учебной дисциплины.

Многовекторность правоотношений, складывающихся относительно возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога, дают основания полагать, что они носят комплексный характер. Данные правоотношения являются одним из видов финансовых правоотношений, которые возникают, изменяются и прекращаются при наличии установленных в правовых нормах условий, участники которых взаимосвязаны между собой субъективными юридическими правами и обязанностями.

На основе исследования вопроса о характере правового регулирования обязанности по уплате налога сделан вывод о том, что правоотношения, складывающиеся по поводу возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога, носят публично-правовой характер. Выявление особенностей соотношения публичных интересов государства и частных интересов налогоплательщика в случаях возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога позволили установить преобладание диспозитивного метода регулирования именно в случаях изменения обязанности по уплате налога.

Однако наиболее распространенным методом налогового права является императивный метод (метод властных предписаний), который представляет собой отражение императивного метода финансового права. И именно этот метод, как было выявлено в ходе проведенного исследования, наиболее характерен при возникновении и прекращении обязанности по уплате налога.

Правоотношения, связанные с уплатой налога, составляют ядро налоговых правоотношений, содержание которого заключается в исполнении каждым налогоплательщиком обязанности по уплате налога, выступающей одной из разновидностей публичных правовых обязанностей. Публичный интерес в налоговых правоотношениях проявляется в обязанности налогоплательщика уплачивать установленные законом налоги, и соответственно обязанности государства принимать все меры по регулированию отношений в сфере налогообложения, соблюдая принцип баланса частных и публичных интересов, лежащий в основе организации налоговых правоотношений. Нахождение такого баланса представляет собой оптимальное соотношение интересов двух субъектов, при этом установление данного баланса является обязанностью государства.

Характер складывающейся системы налоговых правоотношений как стороны общего процесса налоговой деятельности государства является показателем того, до какой степени полно предписания норм входят в практическую деятельность, усваиваются субъектами в процессе их деятельности, и свидетельствует об уровне использования субъектами предоставленных им юридических прав, выполнения возлагаемых на них обязанностей.

Установлено, что обязанность по уплате налога связывается с выполнением налогоплательщиком ряда налогово-процессуальных действий, таких как: постановка на учет в налоговом органе; ведение учета объектов налогообложения; исчисление налогов, если это предусмотрено законодательством; ведение, составление, представление налоговой отчетности в установленные сроки; соблюдение срока и порядка уплаты налога.

Относительно целесообразности применения категории «налоговое обязательство» необходимо отметить, что использование категории налогового обязательства в качестве самостоятельного, отличного от гражданско-правового термина представляется возможным, однако в правоприменительной практике более уместным будет использование категории «обязанность по

уплате налога». Законодательное закрепление категории «налоговое обязательство» потребует специального нормативного толкования его содержания и внесения соответствующих изменений.

Определено, что налоговое обязательство является разновидностью публичного финансового обязательства, возникающего между государством (публично-правовым образованием) и налогоплательщиком в связи с исполнением им обязанности по уплате налога в целях формирования доходной части бюджета, и порождающего обязанность государства по созданию для этого надлежащих условий и обеспечению постоянного, в том числе бесперебойного, поступления денежных средств в централизованный денежный фонд соответствующего территориального уровня для их последующего расходования на публичные нужды.

Возникновение обязанности по уплате налога в законодательстве связывается с возникновением совокупности юридических фактов или юридического состава (объектом налогообложения). Однако законодатель не закрепляет родового понятия данной категории, а всего лишь перечисляет наиболее распространенные из объектов налогообложения. Также отсутствует закрепление еще одного важного элемента налога – предмета.

Выявлено, что наличие у налогоплательщика налогооблагающей связи с предметом налога, проявляющейся в каком-либо действии налогоплательщика, событии или состоянии, следует рассматривать в качестве объекта налога и одновременно в качестве основания возникновения обязанности по уплате налога.

Анализ законодательства и научной литературы позволяет сделать вывод о необходимости в части первой Налогового кодекса РФ разместить такие нормы-дефиниции, как объект и предмет налога, которые будут служить основой для законодательных норм о конкретных налогах, поскольку юридические аспекты толкования объекта налогообложения предполагают выделение отдельных понятий объекта и предмета налога. Под объектом налога предлага-

ется понимать юридический факт (действие, событие, состояние) в отношении предмета налога, являющийся основанием возникновения обязанности по уплате налога, обусловленный получением доходов, приобретением имущества и обладанием им, осуществлением расходов, связанных с потреблением, и указывающий на появление у налогоплательщика источника налога. При этом определено, что обладание имуществом – это добросовестное осознание его принадлежности на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления и возможности извлекать из него экономическую выгоду. Предмет же налога – это объект материального мира, способный быть источником экономической выгоды в результате воздействия на него налогоплательщика или в связи с принадлежностью ему, с наличием которого закон связывает возникновение обязанности по уплате налога.

Наличие обязанности по уплате налога предусматривает необходимость ее исполнения, которое выражается в уплате налога. Основным способом уплаты налога является добровольное исполнение, а дополнительным – принудительное, которое возникает только в случае, когда налогоплательщик не реализует добровольный порядок уплаты. Изучение вопроса законодательного закрепления возможности уплаты налога за налогоплательщика иным лицом за счет собственных средств последнего, что ранее было недопустимо, так как налогоплательщик должен был самостоятельно и за счет собственных денежных средств исполнить обязанность по уплате налога позволяет утверждать о наличии проблемных зон в законодательстве о налогах и сборах и требует дальнейшей проработки, поскольку не исключает наличие криминогенных факторов, связанных с коррупционно обусловленной договоренностью или принуждением иного лица уплатить налог.

Исследование вопроса прекращения обязанности по уплате налога позволило установить, что уплата налога не влечет за собой прекращение обязанности по уплате налога, потому что пока между налогоплательщиком и предметом налога будет существовать налогообrazующая связь, именуемая объек-

том налога, обязанность по уплате конкретного налога также будет продолжать существовать, в том числе и после окончания очередного налогового периода. Смерть физического лица (налогоплательщика) и ликвидацию юридического лица следует отнести к безусловным основаниям прекращения обязанности по уплате налога. Поскольку объект налога выступает основанием возникновения обязанности по уплате налога, это дает возможность утверждать, что основанием ее прекращения является прекращение (выбытие) у налогоплательщика объекта налога.

Кроме того, необходимо расширить основания прекращения обязанности по уплате налога, добавив следующие юридические факты, наступление которых влечет за собой прекращение прав и обязанностей налогоплательщиков, а именно: прекращение (выбытие) объекта налога у налогоплательщика; признание физического лица-налогоплательщика безвестно отсутствующим.

Правом на изменение срока уплаты налога может воспользоваться любое заинтересованное лицо, материальное состояние которого не позволяет в данный момент, не нарушая установленные сроки, исполнить свою обязанность по уплате налога, однако имеются достаточные основания полагать, что такая возможность у него возникнет в течение срока, на который предоставляется отсрочка или рассрочка.

Недостаточная развитость в Российской Федерации применения существующих форм изменения обязанности по уплате налога в целом и отсрочек (рассрочек) в частности обусловлена не только проблемами правового регулирования изменения сроков уплаты налогов, в части оснований для обращения, большого количества необходимых документов, но и другими причинами (например, формальный подход налогоплательщиков к подаче заявления и предоставлению всех необходимых документов для принятия положительного решения; отсутствие возможности у налогоплательщиков предоставить соответствующее обеспечение (имущество, поручительство) по требованию налогового органа). Одной из достаточно важных задач государства является необ-

ходимость вовремя оказать помощь и поддержку налогоплательщикам, оказавшимся в трудной финансовой ситуации, тем самым можно избежать финансовый крах данных налогоплательщиков и обеспечить исполнение данными лицами обязанности по уплате налога, даже если эта обязанность будет изменена.

Исследование условий, предусматривающих возможность изменения обязанности по уплате налога, позволило дифференцировать их на следующие классификационные группы: обращение в органы, уполномоченные принимать решения об изменении сроков уплаты налогов; отсутствие обстоятельств, исключающих изменение срока уплаты налога; отсутствие обстоятельств, при которых прекращается действие решения или договора об изменении сроков уплаты налогов; соблюдение условий и порядка предоставления отсрочки и рассрочки; соблюдение условий и порядка предоставления инвестиционного налогового кредита.

В целях недопущения злоупотребления правом на изменение срока уплаты налога и предотвращения совершения налоговых правонарушений установлено, что необходимо дополнить основания для отказа лицам, претендующим на изменение срока уплаты налога, если в отношении них возбуждена процедура банкротства или вынесено судебное постановление о дисквалификации.

Анализ порядка предоставления отсрочек и рассрочек позволил обосновать вывод о том, что необходимо расширить круг заинтересованных лиц, которым может быть предоставлена отсрочка или рассрочка по уплате налога, за счет предоставления данной возможности индивидуальным предпринимателям, а также расширить основания предоставления отсрочки или рассрочки физическим лицам, поэтому в законе речь должна идти не об имущественном положении физического лица, исключающем единовременную уплату налога, а об отсутствии у них достаточных денежных средств для своевременного исполнения обязанности по уплате налога, обусловленного временной неплате-

жеспособностью при наличии документального подтверждения. Указанные меры позволят сделать данные формы изменения обязанности по уплате налога более востребованными.

Следует расширить круг лиц, которым может быть предоставлен инвестиционный налоговый кредит, включив в него физических лиц, в том числе зарегистрированных в качестве индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, арбитражного управляющего, медиатора, занимающихся частной практикой оценщика и патентного поверенного. Кроме того, необходимо увеличить максимальный срок предоставления инвестиционного налогового кредита до 10 лет, что станет существенной поддержкой для развития инвестиционных проектов субъектами малого и среднего бизнеса.

Одним из методов привлечения инвестиций в субъект Российской Федерации является реализация региональных инвестиционных проектов, по которым, вполне обоснованным было бы также предоставление инвестиционного налогового кредита вышеуказанным субъектам. Придание инвестиционному проекту статуса «регионального» послужит инструментом реализации инвестиционной политики, способствующим расширению притока инвестиционных ресурсов в экономику региона и обеспечению устойчивого экономического роста.

Сформулированные в работе предложения по совершенствованию налогово-правовых норм, регулирующих возникновение, изменение и прекращение обязанности по уплате налога, при их надлежащем внедрении субъектами нормотворчества будут способствовать более эффективному исполнению конституционной обязанности по уплате налога, предотвращению имущественных и материальных потерь в указанной сфере.

В диссертационном исследовании были обозначены положения, которые носят дискуссионный характер, что предполагает их дальнейшее рассмотрение в качестве предмета научных исследований. Представленные в заключении

выводы диссертационного исследования отражают решение налогово-правовых проблем института возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога в теории налогового и финансового права. Вместе с тем многие из них образуют самостоятельные объекты, нуждающиеся в дальнейшем научном осмыслении на ближайшие годы. Наиболее распространенной проблемой теории налогового права является наличие пробелов в понятийном аппарате. Так, несмотря на признание большинством ученых существования налогового процесса, как правового явления, в финансово-правовой науке ему уделено недостаточно внимания, по сей день отсутствует определение понятий «налоговый процесс», «стадии налогового процесса» и др., что требует дальнейшего изучения данного вопросов. В этом плане наиболее перспективными направлениями теоретических разработок являются: место и содержание обязанности по уплате налога в системе стадий налогового процесса; правовое регулирование обязанности по уплате налога; проблемы и пути решения предоставления отсрочки, рассрочки и инвестиционного налогового кредита различным субъектам налоговых правоотношений, в том числе резидентам и нерезидентам.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

Нормативные правовые акты

1. Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. (с изм. и доп. от 21 июля 2014 г. № 11-ФКЗ) [Текст] // РГ. – 1993. – 25 дек.; СЗ РФ. – 2014. – № 31, ст. 4398.
2. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (с изм. и доп. от 28 декабря 2017 г. № 434-ФЗ) [Текст] // СЗ РФ. – 1998. – № 31, ст. 3823; 2018. – № 1, ч. 1, ст. 18.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (с изм. и доп. от 29 декабря 2017 г. № 459-ФЗ) [Текст] // СЗ РФ. – 1994. – № 32, ст. 3301; 2018. – № 1, ч. 1, ст. 43.
4. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ (с изм. и доп. от 5 декабря 2017 г. № 379-ФЗ) [Текст] // СЗ РФ. – 1996. – № 5, ст. 410; 2017. – № 50, ч. 3, ст. 7550.
5. Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14 ноября 2002 г. № 138-ФЗ (с изм. и доп. от 28 декабря 2017 г. № 421-ФЗ) [Текст] // СЗ РФ. – 2002. – № 46, ст. 4532; 2018. – № 1, ч. 1, ст. 5.
6. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ (с изм. и доп. от 31 декабря 2017 г. № 499-ФЗ) [Текст] // СЗ РФ. – 2002. – № 1, ч. 1, ст. 1; 2018. – № 1, ч. I, ст. 83.
7. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (с изм. и доп. от 29 декабря 2017 г. № 466-ФЗ) [Текст] // СЗ РФ. – 1998. – № 31, ст. 3824; 2018. – № 1, ч. 1, ст. 50.
8. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и доп. от 29 декабря 2017 г. № 466-ФЗ) [Текст] // СЗ РФ. – 2000. – № 32, ст. 3340; 2018. – № 1, ч. 1, ст. 50.
9. Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического

союза [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.eaeunion.org/> (дата обращения: 09.02.2018).

10. Федеральный закон от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике» (с изм. и доп. от 23 мая 2016 г. № 149-ФЗ) [Текст] // СЗ РФ. – 1996. – № 35, ст. 4137; 2016. – № 22, ст. 3097.

11. Федеральный закон от 9 июля 2002 г. № 83-ФЗ «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей» (с изм. и доп. от 21 июля 2014 г. № 226-ФЗ) [Текст] // СЗ РФ. – 2002. – № 28, ст. 2787; 2014. – № 30, ч. 1, ст. 4227.

12. Федеральный закон от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (с изм. и доп. от 29 декабря 2017 г. № 470-ФЗ) [Текст] // СЗ РФ. – 2002. – № 43, ст. 4190; 2018. – № 1, ч. 1, ст. 54.

13. Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» [Текст] // СЗ РФ. – 2006. – № 31, ч. 1, ст. 3436.

14. Федеральный закон от 26 ноября 2008 г. № 224-ФЗ «О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 2008. – № 48, ст. 5519.

15. Федеральный закон от 23 ноября 2009 г. № 261-ФЗ (с изм. и доп. от 29 июля 2017 г. № 279-ФЗ) «Об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 2009. – № 48, ст. 5711; 2017. – № 31, ч. 1, ст. 4828.

16. Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 229-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а

также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования» [Текст] // СЗ РФ. – 2010. – № 31, ст. 4198.

17. Федеральный закон от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации» (с изм. и доп. от 29 декабря 2017 г. № 470-ФЗ) [Текст] // СЗ РФ. – 2010. – № 48, ст. 6252; 2018. – № 1, ч. 1, ст. 54.

18. Федеральный закон от 3 декабря 2011 г. № 392-ФЗ «О зонах территориального развития в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (с изм. и доп. от 28 декабря 2013 г. № 407-ФЗ) [Текст] // СЗ РФ. – 2011. – № 49, ч. 5, ст. 7070; 2013. – № 52, ч. 1, ст. 6972.

19. Федеральный закон от 29 декабря 2012 г. № 275-ФЗ «О государственном оборонном заказе» (с изм. и доп. от 31 декабря 2017 г. № 481-ФЗ) [Текст] // СЗ РФ. – 2012. – № 53, ч. 1, ст. 7600; 2018. – № 1, ч. 1, ст. 65.

20. Федеральный закон от 8 марта 2015 г. № 49-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 2015. – № 10, ст. 1419.

21. Федеральный закон от 23 мая 2016 г. № 144-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. 2016. № 22, ст. 3092.

22. Закон СССР от 31 мая 1991 г. № 2213-1 «Об изобретениях в СССР» [Текст] // Ведомости СНД и ВС СССР. – 1991. – № 25, ст. 703.

23. Указ Президиума Верховного Совета СССР от 26 января 1981 г. № 3820-X (с изм. и доп. от 22 мая 1991 г. № 2186-1) «Об утверждении Положения о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей» [Текст] // Свод законов СССР. – Т. 5. – С. 502; Ведомости СНД и ВС СССР. – 1991. – № 25, ст. 501.

**Постановления Правительства Российской Федерации и иные акты
органов исполнительной власти**

24. Постановление Правительства РФ от 6 апреля 1999 г. № 382 (с изм. и доп. от 25 февраля 2014 г. № 141) «О перечнях сезонных отраслей и видов деятельности, применяемых для целей налогообложения» [Текст] // СЗ РФ. – 1999. – № 15, ст. 1827; 2014. – № 10, ст. 1035.

25. Постановление Правительства РФ от 3 сентября 1999 г. № 1002 (с изм. и доп. от 29 сентября 2003 г. № 603) «О Порядке и сроках проведения реструктуризации кредиторской задолженности юридических лиц по налогам и сборам, а также задолженности по начисленным пеням и штрафам перед федеральным бюджетом» [Текст] // СЗ РФ. 1999. – № 37, ст. 4498; 2003. – № 40, ст. 3895.

26. Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 (с изм. и доп. от 23 сентября 2017 г. № 1142) «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» [Текст] // СЗ РФ. – 2004. – № 40, ст. 3961; 2017. – № 40, ст. 5847.

27. Постановление Правительства РФ от 16 сентября 2013 г. № 809 (с изм. и доп. от 12 июня 2017 г. № 698) «О Федеральной таможенной службе» [Текст] // СЗ РФ. – 2013. – № 38, ст. 4823; 2017. – № 25, ст. 3689.

28. Постановление Правительства РФ от 17 июня 2015 г. № 600 (с изм. и доп. от 25 августа 2017 г. № 1006) «Об утверждении Перечня объектов и технологий, которые относятся к объектам и технологиям высокой энергетической эффективности» [Текст] // СЗ РФ. – 2015. – № 26, ст. 3895; 2017. – № 36, ст. 5431.

29. Распоряжение Правительства РФ от 20 мая 2010 г. № 815-р «О предоставлении ОАО «Ингушнефтегазпром» отсрочки по уплате федеральных налогов в части сумм, подлежащих зачислению в федеральный бюджет» [Текст] // СЗ РФ. – 2010. – № 21, ст. 2693.

30. Приказ Министерства экономического развития РФ от 18 апреля 2011 г. № 175 «Об утверждении Методики проведения анализа финансового состояния заинтересованного лица в целях установления угрозы возникновения признаков его несостоятельности (банкротства) в случае единовременной уплаты этим лицом налога» [Текст] // РГ. – 2011. – 29 июня.

31. Приказ Министерства образования и науки Российской Федерации от 31 марта 2016 г. № 341 «Об утверждении форм направления сведений о научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работах гражданского назначения в целях их учета в единой государственной информационной системе учета научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ гражданского назначения, требований к заполнению указанных форм, порядка подтверждения главными распорядителями бюджетных средств, осуществляющими финансовое обеспечение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ гражданского назначения и выполняющими функции заказчика таких работ, соответствия сведений об указанных работах, внесенных в единую государственную информационную систему учета научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ гражданского назначения, условиям государственных контрактов на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ гражданского назначения» [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 12.10.2017).

32. Приказ ФНС России от 29 ноября 2005 г. № САЭ-3-19/622@ (с изм. и доп. от 9 октября 2017 г. № ММВ-7-8/792@) «Об утверждении форм Договоров об инвестиционном налоговом кредите» [Текст] // БНА ФОИВ. – 2006. – № 4.

33. Приказ ФНС России от 19 августа 2010 г. № ЯК-7-8/393@ (с изм. и доп. от 31 мая 2017 г. № ММВ-7-8/491@) «Об утверждении Порядка списания недоимки и задолженности по пеням, штрафам и процентам, признанных без-

надежными к взысканию и Перечня документов, подтверждающих обстоятельства признания безнадежными к взысканию недоимки, задолженности по пеням, штрафам и процентам» [Текст] // РГ. – 2010. – 6 окт.

34. Приказ ФНС России от 16 декабря 2016 г. № ММВ-7-8/683@ «Об утверждении порядка изменения срока уплаты налога, сбора, страховых взносов, а также пени и штрафа налоговыми органами» [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.06.2017).

35. Письмо Минфина России от 17 марта 2006 г. № 03-02-07/1-57 «О прекращении обязанности юридического лица по уплате налогов (пеней, штрафов) в связи с его ликвидацией» [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 14.07.2017).

36. Письмо Минфина России от 23 января 2009 г. № 03-04-05-01/20 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 14.07.2017).

37. Письмо Минфина России от 25 марта 2009 г. № 03-05-06-04/33 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 10.05.2017).

38. Письмо Минфина России от 1 апреля 2009 г. № 03-02-08-23 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 20.07.2017).

39. Письмо Минфина России от 29 мая 2009 г. № 03-02-07/1-280 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 19.08.2017).

40. Письмо Минфина России от 2 июля 2009 г. № 03-02-07/1-336 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 19.08.2017).

41. Письмо Минфина России от 30 октября 2009 г. № 03-02-07/1-487 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2017).

42. Письмо Минфина России от 3 ноября 2009 г. № 03-02-07/1-490 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 19.08.2017).

43. Письмо Минфина России от 25 ноября 2009 г. № 03-02-07/1-521 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2017).

44. Письмо Минфина России от 15 ноября 2010 г. № 03-02-08/71 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 26.09.2017).

45. Письмо Минфина России от 13 декабря 2010 г. № 03-02-07/1-591 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 18.09.2017).

46. Письмо Минфина России от 20 декабря 2010 г. № 03-02-08/77 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 18.09.2017).

47. Письмо Минфина России от 12 января 2011 г. № 03-02-07/1-2 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 19.05.2017).

48. Письмо ФНС России от 2 февраля 2005 г. № 02-1-07/2 «О порядке учета в целях налогообложения прибыли процентов по инвестиционному налоговому кредиту» [Текст] // Экономика и жизнь. – 2005. – № 13.

49. Письмо ФНС России от 27 мая 2005 г. № ЧД-6-09/439 «О государственной регистрации в связи с ликвидацией юридических лиц» [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 26.10.2017).

50. Письмо ФНС России от 6 августа 2009 г. № СН-21-1/827 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 26.10.2017).

51. Закон г. Москвы от 9 февраля 2000 г. № 1 «О дополнительных основаниях и условиях изменения сроков уплаты налогов и сборов» // Ведомости Московской городской Думы. – 2000. – № 3, ст. 5.

52. Закон Томской области от 18 марта 2003 г. № 31-ОЗ «Об инвестиционном налоговом кредите в Томской области» [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.garant.ru> (дата обращения: 14.08.2017).

53. Закон Омской области от 25 декабря 2012 г. № 1505-ОЗ «Об инвестиционном налоговом кредите» [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 14.08.2017).

54. Постановление Мэра города Омска от 20 июня 2008 г. № 466-п «Об утверждении Порядка согласования проектов решений налоговых органов об изменении сроков уплаты налогов и сборов в форме отсрочки, рассрочки в бюджет города Омска» [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.garant.ru> (дата обращения: 17.01.2018).

55. Решение Омского городского Совета от 23 июля 2008 г. № 168 «О порядке предоставления отсрочек и рассрочек по уплате неналоговых платежей в бюджет города Омска» [Текст] // Третья столица. – 2008. – 31 июля.

Нормативные правовые акты зарубежных государств

56. Кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 г. № 120-VI «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) [Электронный ресурс]. – URL : <https://www.zakon.kz> (дата обращения: 17.01.2018).

57. Налоговый кодекс Азербайджанской Республики (утвержден Законом Азербайджанской Республики от 11 июля 2000 г. № 905-IQ) [Электронный ресурс]. – URL : <https://online.zakon.kz> (дата обращения: 16.01.2018).

58. Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 17 октября 2008 г. № 230 [Электронный ресурс]. – URL : <http://online.zakon.kz> (дата обращения: 22.12.2017).

59. Налоговый кодекс Республики Армения от 1 ноября 2016 г. № ЗР-165 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.translation-centre.am> (дата обращения: 12.01.2018).

60. Налоговый кодекс Республики Беларусь (общая часть) от 19 декабря 2002 г. № 166-З [Электронный ресурс]. – URL : <http://nalog.gov.by/ru> (дата обращения: 10.01.2018).

61. Налоговый кодекс Республики Молдова от 24 апреля 1997 г. № 1163-XIII [Электронный ресурс]. – URL : <http://lex.md> (дата обращения: 17.01.2018).

62. Налоговый кодекс Республики Узбекистан от 25 декабря 2007 г. № ЗРУ-136 [Электронный ресурс]. – URL : <http://fmc.uz> (дата обращения: 19.01.2018).

Нормативные правовые акты, утратившие силу

63. Закон РФ от 12 декабря 1991 г. № 2020-1 (с изм. и доп. от 6 марта 1993 г. № 4618-1) «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения» [Текст] // Ведомости СНД и ВС РФ. – 1992. – № 12, ст. 593; 1993. – № 11, ст. 486.

64. Закон РФ от 20 декабря 1991 г. № 2071-1 «Об инвестиционном налоговом кредите» [Текст] // Ведомости СНД и ВС РФ. – 1992. – № 12, ст. 603.

65. Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 (с изм. и доп. от 11 ноября 2003 г. № 148-ФЗ) «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» [Текст] // Ведомости СНД и ВС РФ. – 1992. – № 11, ст. 527; СЗ РФ. – 2003. – № 46 (ч. 1), ст. 4444.

66. Постановление ЦИК и СНК СССР от 17 сентября 1932 г. «Положение о взыскании налогов и неналоговых платежей» [Текст] // СЗ СССР. – 1932. – № 69, ст. 4106.

67. Инструкция Минфина СССР от 12 июня 1981 г. № 121 (с изм. и доп. от 21 января 1988 г. № 9) «По применению Положения о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей» [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 17.03.2017).

68. Приказ ФНС России от 21 ноября 2006 г. № САЭ-3-19/798@ «Об утверждении Порядка организации работы по предоставлению отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита по уплате налогов и сборов» // БНА ФОИВ. – 2007. – № 4.

69. Решение Омского городского Совета от 3 ноября 1999 г. № 208 «Об утверждении Положения о муниципальном налоговом кредите» [Текст] // Бюллетень Омского городского Совета. – 1999. – № 2, ст. 696.

Материалы судебной практики

70. Определение Конституционного Суда РФ от 22 января 2004 г. № 41-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Сибирский тяжпромэлектропроект» и гражданки Тарасовой Галины Михайловны на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации» [Текст] // Экономика и жизнь. – 2004. – № 20.

71. Постановление Пленума Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» [Текст] // РГ. – 1999. – 6 июля.

72. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22 июня 2006 г. № 21 «О некоторых вопросах практики рассмотрения арбитражными судами споров с участием государственных и муниципальных учреждений, связанных с применением статьи 120 Гражданского кодекса Российской Федерации» [Текст] // Вестник ВАС РФ. – 2006. – № 8.

73. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22 июня 2006 г. № 23 «О некоторых вопросах применения арбитражными судами норм Бюджетного кодекса Российской Федерации» [Текст] // Вестник ВАС РФ. – 2006. – № 8.

74. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 23 июля 2009 г. № 54 «О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием земельного налога» [Текст] // Вестник ВАС РФ. – 2009. – № 9.

75. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 20.07.2017).

76. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 8 апреля 2008 г. № 16078/07 по делу № А43-30586/2006-35-962 «Дело по заявлению о признании недействительным решения налогового органа направлено на новое рассмотрение, поскольку обстоятельства, с наличием которых законодательство Российской Федерации о налогах и сборах связывает обязанность налогоплательщика по уплате налога на имущество, пеней и штрафа, в полном объеме не выяснены» [Текст] // Вестник ВАС РФ. – 2008. – № 8.

77. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 27 июля 2011 г. № 2105/11 по делу № А48-6568/2009 «В удовлетворении заявления о признании незаконным бездействия налогового органа, выразившегося в непроведении зачета излишне уплаченных налоговых платежей, и обязанности зачесть сумму указанных налоговых платежей в счет предстоящих платежей по НДС, ЕСН, транспортному налогу, НДС и налогу на прибыль отказано правомерно ввиду отсутствия правовых оснований для признания обязанности общества по уплате налогов исполненной» [Текст] // Вестник ВАС РФ. – 2011. – № 11.

78. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 14 февраля 2008 г. № 758/08 «Об отказе в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации» по делу № 8464/07 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 20.07.2017).

79. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 14 июля 2008 г. № 8954/08 «Об отказе в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации» по делу № А33-8652/2007 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 20.07.2017).

80. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 3 ноября 2004 г. № А08-12226/03-12 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 16.04.2017).

81. Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 23 мая 2005 г. № А17-241/10 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 20.07.2017).

82. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 14 июня 2005 г. № Ф08-2437/2005-990А [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 20.07.2017).

83. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 24 августа 2005 г. № Ф04-5462/2005(14174-А27-37) [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 25.06.2017).

84. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 9 ноября 2005 г. № А78-2788/05-С2-27/248-Ф02-5504/05-С1 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2017).

85. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 7 февраля 2006 г. № А14-6682-2005/216/33 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 16.04.2017).

86. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 2 марта 2006 г. № Ф09-1077/06-С7 по делу № А60-28983/05 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 16.04.2017).

87. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 12 сентября 2006 г. № Ф09-8098/06-С7 по делу № А76-12389/05 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 25.06.2017).

88. Постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 12 сентября 2006 г. № Ф03-А73/06-1/3391 по делу № А73-12428/2005-39 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 17.04.2017).

89. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 2 октября 2006 г. № КГ-А40/9127-06 по делу № А40-2/06-5-1 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 17.04.2017).

90. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 15 октября 2007 г. № Ф04-7189/2007(39214-А45-15) по делу № А45-2849/2007-40/47 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2017).

91. Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 21 февраля 2008 г. по делу № А55-7555/07 «Применение налогоплательщиком при определении ставок транспортного налога по самоходным транспортным средствам кодов ОКОФ является правомерным и не ставится в зависимость от мощности двигателя конкретного транспортного средства и его категории. Поскольку транспортное средство, не прошедшее регистрацию, не допускается к участию в дорожном движении и не воздействует на состояние дорог общего пользования, то нет оснований для обложения данного транспортного средства транспортным налогом» [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 18.10.2017).

92. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 7 марта 2008 г. № КА-А40/1505-08 по делу № А40-22274/07-128-143 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 30.06.2017).

93. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 14 марта 2008 г. по делу № А48-1849/07-13 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 30.06.2017).

94. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 14 марта 2008 г. по делу № А23-448/07А-14-29 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 11.07.2017).

95. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 1 апреля 2008 г. № Ф08-778/08 по делу № А53-15421/2007-С3-25 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 17.04.2017).

96. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 19 мая 2008 г. № КА-А40/4300-08 по делу № А40-62923/07-107-364 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 25.06.2017).

97. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 16 июля 2008 г. № А33-16175/07-Ф02-3159/08 по делу № А33-16175/07 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2017).

98. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 31 июля 2008 г. по делу № А56-30515/2007 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2017).

99. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 5 декабря 2008 г. № Ф08-7066/2008 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 28.10.2017).

100. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 19 января 2009 г. № Ф04-7704/2008(17423-А67-37) [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 30.06.2017).

101. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 20 января 2009 г. № КА-А40/12837-08-2 по делу № А40-49874/07-112-277 «В удовлетворении заявления о признании недействительным решения налогового органа в части отнесения в состав внебюджетных расходов денежных средств как суммы безнадежного долга отказано правомерно, так как спорная сумма не была подтверждена заявителем как дебиторская задолженность должника» [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2017).

102. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 16 февраля 2009 г. по делу № А56-11858/2008 «ИФНС неправомерно доначислила ООО транспортный налог в отношении автомобилей марки БелАЗ, числящихся на балансе общества, но не зарегистрированных в установленном порядке, поскольку признание лица плательщиком транспортного налога производится на основании сведений о транспортных средствах, зарегистрированных в уполномоченных органах, и юридическим фактом, свидетельствующим о возникновении объекта обложения названным налогом, являются сведения о регистрации автомобиля за конкретным лицом» [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 16.03.2017).

103. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 24 февраля 2009 г. по делу № А48-3913/07-15 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 28.10.2017).

104. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 2 марта 2009 г. № Ф04-1129/2009(1299-А27-40) [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 24.08.2017).

105. Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 23 апреля 2009 г. по делу № А17-4214/2008 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2017).

106. Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 30 апреля 2009 г. по делу № А29-6061/2008 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 19.05.2017).

107. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 7 июля 2009 г. № КА-А40/6077-09 по делу № А40-57280/08-143-228 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2017).

108. Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 20 августа 2009 г. по делу № А17-7773/2008 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2017).

109. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 12 октября 2009 г. № КА-А40/10591-09 по делу № А40-54825/08-112-186 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 13.02.2017).

110. Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 15 октября 2009 г. по делу № А17-6337/2008 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2017).

111. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 5 февраля 2010 г. по делу № А32-23390/2008 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 17.04.2017).

112. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 25 февраля 2010 г. № А33-1570/2008 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 12.09.2017).

113. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 10 марта 2010 г. № Ф09-1385/10-С2 по делу № А60-23313/2009-С1 [Элек-

тронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 18.10.2017).

114. Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 15 марта 2010 г. по делу № А06-5123/2009 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2017).

115. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 2 декабря 2010 г. № КА-А40/14491-10 по делу № А40-25045/10-140-193 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 18.10.2017).

116. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 31 марта 2011 г. по делу № А48-696/2010 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2017).

117. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 5 марта 2008 г. № 09АП-1734/2008-АК по делу № А40-34397/07-111-178 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 13.02.2017).

118. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 11 июля 2008 г. № 17АП-4338/2008-АК по делу № А50-6244/2008 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2017).

119. Постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 7 августа 2009 г. по делу № А82-1556/2009 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 17.04.2017).

120. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 21 октября 2009 г. по делу № А42-6436/2008 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 17.04.2017).

121. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 11 декабря 2009 г. № 17АП-11534/2009-ГП по делу № А50-16577/2009

[Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 18.10.2017).

122. Постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 19 января 2010 г. по делу № А05-14424/2009 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 17.04.2017).

123. Постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 21 января 2010 г. по делу № А82-7127/2009-8 [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 17.04.2017).

124. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 7 декабря 2010 г. № 09АП-28487/2010-АК [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2017).

Монографии, учебники, учебные пособия, словари, комментарии

125. *Агарков, М. М.* Обязательство по советскому гражданскому праву [Текст] / М. М. Агарков. – М. : Юрид. изд-во НКЮ СССР, 1940. – 192 с. – (Ученые труды ; вып. 3).

126. *Агарков, М. М.* Избранные труды по гражданскому праву [Текст] : в 2 т. / М. М. Агарков. – М. : Центр ЮрИнфоР, 2002. – Т. 1. – 490 с.

127. *Азаревич, Д. И.* Физические лица как правовые субъекты [Текст] : Д. И. Азаревич // Записки Императорского Новороссийского университета. – Т. 38 / изд. под ред. А. А. Кочубинского. – Одесса, 1883. – 116 с.

128. *Александров, Н. Г.* Законность и правоотношение в советском обществе [Текст] / Н. Г. Александров. – М. : Госюриздат, 1955. – 176 с.

129. *Алексеев, С. С.* Общая теория права [Текст] : курс : в 2 т. / С. С. Алексеев. – М. : Юрид. лит-ра, 1981. – Т. 1. – 360 с.

130. *Алексеев, С. С.* Общая теория права [Текст] : курс : в 2 т. / С. С. Алексеев. – М. : Юрид. лит-ра, 1982. – Т.2. – 360 с.

131. *Алексеев, С. С.* Проблемы теории права [Текст] : курс лекций : в 2 т. / С. С. Алексеев. – Свердловск, 1972. – Т. 1. – 396 с.

132. *Алимбекова, А. С.* Налогово-правовые нормы и проблемы их реализации [Текст] / А. С. Алимбекова ; под ред. Н. И. Химичевой. – Саратов : Изд-во Саратовской государственной академии права, 2011. – 312 с.
133. *Анненков, К. Н.* Система русского гражданского права [Текст] / К. Н. Анненков. – 3-е изд. – СПб. : Типография М. М. Стасюлевича, 1910. – Т. 1 : Введение и общая часть. – 707 с.
134. *Белов, В. А.* Денежные обязательства [Текст] / В. А. Белов. – М. : ЮрИнфоР, 2001. – 168 с.
135. Большой толковый словарь русского языка [Текст] / сост. и гл. ред. С. А. Кузнецов. – СПб. : Норинт, 2000. – 1536 с.
136. Большой юридический словарь [Текст] / под ред. А. Я. Сухарева, В. Е. Крутских. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2001. – 703 с.
137. *Брагинский, М. И.* Договорное право: общие положения [Текст] / М. И. Брагинский, В. В. Витрянский. – М. : Статут, 1997. – 681 с.
138. *Брызгалин, А. В.* Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации [Текст] / А. В. Брызгалин. – М. : Аналитика-Пресс, 1999. – 592 с.
139. *Венгеров, А. Б.* Теория государства и права [Текст] : учебник [для юрид. вузов] / А. Б. Венгеров. – 4-е изд., стер. – М. : Омега-Л, 2007. – 608 с.
140. *Винницкий, Д. В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики [Текст] / Д. В. Винницкий. – СПб. : Юрид. центр Пресс, 2003. – 396 с.
141. *Винницкий, Д. В.* Субъекты налогового права [Текст] / Д. В. Винницкий. – М. : Норма, 2000. – 192 с.
142. *Воронова, Л. К.* Советское финансовое право [Текст] : учебное пособие для юрид. вузов и факультетов / Л. К. Воронова, И. В. Марьянов. – Киев : Вища шк., 1983. – 240 с.
143. *Горлов, И.* Теория финансов [Текст] / И. Горлов. – СПб. : Тип. И. Глазунова и Ко, 1845. – 297 с.

144. Гражданское право [Текст] : учебник в 2 т. / отв. ред. Е. А. Суханов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : БЕК, 2002. – Т. 2, полут. 1. – 704 с.
145. Гражданское право. Часть 1 [Текст] : учебник / под ред. А. П. Сергеева, Ю. К. Толстого. – Изд. 3-е, перераб. и доп. – М. : ПРОСПЕКТ, 1998. – 784 с.
146. Грачева, Е. Ю. Финансовое право России [Текст] / Е. Ю. Грачева, Н. А. Куфакова, С. Г. Пепеляев. – М.: ТЕИС, 1995. – 231 с.
147. Гриценко, В. В. Теория российского налогового права: современные проблемы [Текст] / В. В. Гриценко. – Саратов : Изд-во Саратовской государственной академии права, 2005. – 440 с.
148. Гурвич, М. А. Советское финансовое право [Текст]: учебное пособие. / М. А. Гурвич. – М.: Госюриздат, 1952. – 324 с.
149. Демин, А. В. Налоговое право России [Текст] : учебное пособие / А. В. Демин. – Красноярск : Юрид. институт, 2006. – 463 с.
150. Дербург, Г. Пандекты [Текст] / пер. под рук. и ред. П. Соколовского. – М. : Университетская типография, 1904. – Т. 3: Обязательственное право. – 490 с.
151. Дорн, Л. Б. Догма римского права. Особенная часть [Текст] / Л. Б. Дорн. – СПб. : Паровая типография Муллер и Богельман, 1891. – 349 с.
152. Евстигнеев, В. Н. Основы налогообложения и налогового права [Текст] : учебное пособие / В. Н. Евстигнеев. – М. : ИНФРА-М, 1999. – 119 с.
153. Емельянов, А. С. Финансовое право России [Текст] / А. С. Емельянов. – М. : Былина, 2002. – 368 с.
154. Жидкова, Е. Ю. Налоги и налогообложение [Текст] : учебное пособие / Е. Ю. Жидкова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Эксмо, 2009. – 480 с.
155. Запольский, С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права [Текст] : монография / С. В. Запольский. – М. : РАП : Эксмо, 2008. – 160 с.

156. *Запольский, С. В.* Самофинансирование предприятий (правовые вопросы) [Текст] / С. В. Запольский. – М. : Юрид. лит-ра, 1988. – 160 с.
157. *Заяц, Н. Е.* Теория налогов [Текст] : учебник для студентов экономических специальностей вузов / Н. Е. Заяц. – Минск : БГЭУ, 2002. – 220 с.
158. *Исаков, В. Б.* Юридические факты в советском праве [Текст] / В. Б. Исаков. – М. : Юрид. лит-ра, 1984. – 144 с.
159. *Иловайский, С. И.* Учебник финансового права [Текст] / С. И. Иловайский. – Одесса : Тип. Штаба Одесского военного округа, 1895. – 335 с.
160. *Иоффе, О. С.* Обязательственное право [Текст] / О. С. Иоффе. – М. : Юрид. лит-ра, 1975. – 880 с.
161. *Иоффе, О. С.* Развитие цивилистической мысли в СССР. Часть 2 [Текст] / О. С. Иоффе. – Л. : Изд-во Ленинградского университета, 1978. – 173 с.
162. *Иоффе, О. С.* Вопросы теории права [Текст] / О. С. Иоффе, М. Д. Шаргородский. – М. : Госюриздат, 1961. – 381 с.
163. *Исаев, А. А.* Очерк теории и политики налогов [Текст] / А. А. Исаев. – Ярославль : Типолиторг. Г. Фальк, 1887. – 174 с.
164. *Кавелин, К. Д.* Права и обязанности по имуществам и обязательствам в применении к русскому законодательству [Текст] / К. Д. Кавелин. – СПб. : Типография М. М. Стасюлевича, 1879. – 442 с.
165. *Карасева, М. В.* Бюджетное и налоговое право России (политический аспект) [Текст] / М. В. Карасева. – М. : Юристъ, 2003. – 173 с.
166. *Карасева, М. В.* Финансовое правоотношение [Текст] : монография / М. В. Карасева. – М. : Норма, 2001. – 288 с.
167. *Клокова, А. В.* Уплата налогов и сборов: как получить отсрочку [Текст] : практическое пособие / А. В. Клокова. – М. : Омега-Л, 2008. – 160 с.
168. *Козырин, А. Н.* Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики [Текст] / А. Н. Козырин. – М. : Манускрипт, 1993. – 112 с.

169. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой [Текст] / под общей ред. Г. В. Петровой. – М. : НОРМА : ИНФРА-М, 1999. – 432 с.
170. Комментарий к части первой Гражданского кодекса Российской Федерации. – М. : Фонд «Правовая культура», 1995. – 480 с.
171. *Кофанов, Л. Л.* Обязательственное право в архаическом Риме. Долговой вопрос (VI–IV вв. до н.э.) [Текст] / Л. Л. Кофанов ; отв. ред. И. Л. Маяк. – М. : Юрист, 1994. – 240 с.
172. *Красавчиков, О. А.* Юридические факты в советском гражданском праве [Текст] / О. А. Красавчиков. – М. : Госюриздат, 1958. – 182 с.
173. *Крохина, Ю. А.* Финансовое право России [Текст]: учебник / Ю. А. Крохина. – М.: Норма, 2008. – 720 с.
174. *Крысин, Л. П.* Толковый словарь иноязычных слов [Текст] / Л. П. Крысин. – 2-е изд., доп. – М. : Русский язык, 2000. – 856 с.
175. *Кудинов, О. А.* Комментарии к источникам римского права [Текст] / О. А. Кудинов. – М. : Дашков и Ко, 2009. – 343 с.
176. *Кулапов, В. Л.* Проблемы теории государства и права [Текст] : учебное пособие / В. Л. Кулапов. – Саратов: Издательство ГОУ ВПО «Саратовская государственная академии права», 2009. – 428 с.
177. *Кулапов, В. Л.* Теоретические основы государства и права [Текст] : методические рекомендации для повторения курса / В. Л. Кулапов. – Саратов : Изд-во Саратовской государственной академии права, 2002. – 153 с.
178. *Кулишер, И. М.* Очерки финансовой науки [Текст] / И. М. Кулишер. – Пг. : Наука и школа, 1919. – 252, [4] с.
179. *Кустова, М. В.* Налоговое право России. Общая часть [Текст] : учебник / М. В. Кустова, О. А. Ногина, Н. А. Шевелева / отв. ред. Н. А. Шевелева. – М. : Юрист, 2001. – 490 с.
180. *Кучеров, И. И.* Налоги и криминал (историко-правовой анализ) [Текст] / И. И. Кучеров. – М. : Первая образцовая типография, 2000. – 352 с.

181. *Кучеров, И. И.* Налоговое право России [Текст] : курс лекций / И. И. Кучеров. – М. : ЮрИнфоР, 2001. – 360 с.
182. *Кучеров, И. И.* Налоговое право России [Текст] : курс лекций / И. И. Кучеров. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Велби, 2006. – 472 с.
183. *Кучеров, И. И.* Теория налогов и сборов (правовые аспекты) [Текст] : монография / И. И. Кучеров. – М. : ЮрИнфоР, 2009. – 473 с.
184. *Лунц, Л. А.* Денежное обязательство в гражданском и коллизионном праве капиталистических стран [Текст] / Л.А. Лунц. – М. : Юрид. изд-во МЮ СССР, 1948. – 215 с.
185. *Матузов, Н. И.* Теория государства и права [Текст] : курс лекций / Н. И. Матузов, А.В. Малько. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Юристь, 2001. – 776 с.
186. *Налоги и налогообложение* [Текст] : учебное пособие / под ред. И. Г. Русаковой, В. А. Кашина. – М. : Юнити, 1998. – 495 с.
187. *Налоговое право России* [Текст] : учебник для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина. – 2-е изд., перераб. – М. : Норма, 2006. – 720 с.
188. *Налоговое право* [Текст] : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Юристь, 2003. – 591 с.
189. *Налоговый кодекс Российской Федерации, часть первая* [Текст] : постатейный комментарий / под ред. В.И. Слома. – М. : Статут, 1998. – 397 с.
190. *Нерсисянц, В. С.* Общая теория государства и права [Текст] : учебник для юрид. вузов и факультетов / В. С. Нерсисянц. – М. : НОРМА : ИНФРА-М, 1999. – 552 с.
191. *Новицкий, И. Б.* Общее учение об обязательстве [Текст] / И. Б. Новицкий, Л. А. Лунц. – М. : Юрид. лит-ра, 1950. – 412 с.
192. *Основы налогового права* [Текст] : учебное пособие / под ред. Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2003. – 362 с.
193. *Патлаевский, И.* Курс финансового права [Текст] / И. Патлаевский. – Одесса : Типография «Одесский вестник», 1885. – 411 с.

194. *Пепеляев, С. Г.* Закон о налогах: элементы структуры [Текст] / С. Г. Пепеляев. – М. : СВЕА, 1995. – 64 с.
195. *Петрова, Г. В.* Общая теория налогового права [Текст] / Г. В. Петрова. – М. : ФБК-Пресс, 2004. – 224 с.
196. *Петрова, Г. В.* Финансовое право [Текст] : учебник / Г. В. Петрова. – М. : Проспект : Велби, 2006. – 280 с.
197. *Пилипенко, А. А.* Налоговое право [Текст] : учебное пособие / А. А. Пилипенко. – Минск : Книжный Дом, 2006. – 448 с.
198. *Порохов, Е. В.* Теория налоговых обязательств [Текст] : учебное пособие / Е. В. Порохов. – Алматы : Жеті жарғы, 2001. – 168 с.
199. Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая [Текст] / под общ. ред. В. И. Слома, А. М. Макарова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Статут, 2000. – 518 с.
200. Правовое регулирование инвестиционной деятельности: проблемы и перспективы развития [Текст] / [Е.В. Покачалова, Ф.В. Маркелов, С.В. Журавлева, О.Г. Тагашева]; под ред. Е.В. Покачаловой; ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права». – Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2009. – 240 с.
201. Предприятие. Закон. Управление [Текст] / под ред. М. К. Юкова. – М. : Юрид. лит-ра, 1989. – 240 с.
202. *Ровинский, Е. А.* Основные вопросы теории советского финансового права [Текст] / Е. А. Ровинский. – М.: Госюриздат, 1960. – 193 с.
203. *Ровинский, Е. А.* Финансовое право [Текст]: учебник / Е. А. Ровинский. – М.: Юридическая литература, 1971. – 392 с.
204. *Рукавишников, И. В.* Метод финансового права [Текст] : монография / И. В. Рукавишников. – М.: ОЛМА-ПРЕСС, 2004. – 288 с.
205. Русское гражданское право [Текст] / Чтения Д. И. Мейера. – Изд. 10-е. – Пг. : Изд. Юрид. книжного магазина Н. К. Мартынова, 1915. – 640 с.

206. *Саватье Р.* Теория обязательства [Текст] : юридический и экономический очерк / Р. Саватье. – М. : Прогресс, 1972. – 440 с.
207. *Савиньи, Ф. К.* Обязательственное право [Текст] / Ф. К. Савиньи. – СПб. : Юрид. центр Пресс, 2004. – 576 с.
208. *Санфилиппо, Ч.* Курс римского частного права [Текст] : учебник / Ч. Санфилиппо. – М. : БЕК, 2000. – 400 с.
209. *Смирнов, Д. А.* Принципы российского налогового права: понятие, формирование, реализация [Текст]: монография / Д. А. Смирнов; под ред. докт. юрид. наук, проф. Н. И. Химичевой. – М.: Юрлитинформ, 2011. – 248 с.
210. Советское гражданское право [Текст] : учебник: в 2 т. / под ред. О. А. Красавчикова. – М. : Высш. школа, 1969. – Т. 2. – 488 с.
211. *Староверова, О. В.* Налоговый процесс [Текст] : учеб. пособие для вузов / О. В. Староверова, Н. Д. Эриашвили / под ред. Н. М. Коршунова. – М.: Закон и право, ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 192 с.
212. *Тедеев, А. А.* Налоговое право [Текст] : учебник / А. А. Тедеев, В. А. Парыгина. – М. : Эксмо, 2004. – 864 с.
213. Теория государства и права [Текст]: курс лекций / под ред. Н. И. Матузова и А. В. Малько. – М.: Юристъ, 1997. – 672 с.
214. Теория государства и права [Текст] : курс лекций / под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Юристъ, 2006. – 768 с.
215. *Титов, А. С.* Недоимка: правовое регулирование взыскания [Текст] / А. С. Титов. – М. : ЮрИнфоР, 2003. – 218 с.
216. *Толстой, В. С.* Исполнение обязательств [Текст] / В. С. Толстой. – М. : Юрид. лит-ра, 1973. – 208 с.
217. Ученый, Наставник, Личность... [Текст] / под ред. Е.В. Покачаловой. – Саратов : Изд-во Саратовской государственной юрид. академии, 2013. – 320 с.

218. *Фадеев, Д. Е.* Актуальные вопросы развития налоговой системы [Текст] / Д. Е. Фадеев. – М. : Налоговый вестник, 2010. – 288 с.
219. Финансовое право Российской Федерации [Текст] : учебник / отв. ред. М. В. Карасева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Юристъ, 2006. – 592 с.
220. Финансовое право [Текст]: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристъ, 2002. – 733 с.
221. Финансовое право [Текст] : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : НОРМА : ИНФРА-М, 2013. – 752 с.
222. Финансовое право [Текст]: учебник / отв. ред. Н. И. Химичева, Е. В. Покачалова. – 6-е изд., перераб. и доп. – М. : НОРМА : ИНФРА-М, 2017. – 800 с.
223. Финансовое право [Текст] : учебник / под ред. Н. Н. Ровинского. – М. : Юрид. изд-во МЮ СССР, 1946. – 360 с.
224. Финансовое право [Текст]: учебник / под ред. О. Н. Горбуновой. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристъ, 2002. – 495 с.
225. Финансы капитализма [Текст] / под ред. Б. Т. Болдырева. – М. : 1990. – 384 с.
226. *Фогельсон, Ю. Б.* Избранные вопросы общей теории обязательств [Текст] : курс лекций / Ю. Б. Фогельсон. – М. : Юристъ, 2001. – 192 с.
227. *Халфина, Р. О.* Вопросы советского административного и финансового права [Текст] / Р. О. Халфина. – М.: Академия наук СССР, 1952. – 540 с.
228. *Халфина, Р. О.* Общее учение о правоотношении [Текст] / Р. О. Халфина. – М. : Юрид. лит-ра, 1974. – 351 с.
229. *Химичева, Н. И.* Налоговое право [Текст] : учебник / Н. И. Химичева. – М. : БЕК, 1997. – 336 с.
230. *Химичева, Н. И.* Финансовое право [Текст] : учебно-методический комплекс / Н. И. Химичева, Е. В. Покачалова; отв. ред. Н. И. Химичева. – М. : Норма, 2005. – 464 с.

231. *Худяков, А. И.* Основы налогообложения [Текст] : учебное пособие / А. И. Худяков, М. Н. Бродский, Г. М. Бродский. – СПб. : Европейский Дом, 2002. – 432 с.
232. *Худяков, А. И.* Налоговое право Республики Казахстан [Текст] / А. И. Худяков. – Алматы : Жеті жарғы, 1998. – 304 с.
233. *Худяков, А. И.* Финансовое право Республики Казахстан. Особенная часть [Текст] : учебник / А. И. Худяков. – Алматы : НОРМА-К, 2002. – 344 с.
234. *Цыпкин, С. Д.* Доходы государственного бюджета СССР: правовые вопросы [Текст] / С. Д. Цыпкин. – М. : Юрид. лит-ра, 1973. – 222 с.
235. *Цыпкин, С. Д.* Правовое регулирование налоговых отношений в СССР [Текст] / С. Д. Цыпкин. – М. : Госюриздат, 1955. – 76 с.
236. *Черданцев, А. Ф.* Теория государства и права [Текст] : учебник для вузов / А. Ф. Черданцев. – М. : Юрайт, 2000. – 432 с.
237. *Чуркин, А. В.* Объект налогообложения: правовые характеристики [Текст] : учебное пособие / А. В. Чуркин. – М. : Юристъ, 2003. – 120 с.
238. *Шершеневич, Г. Ф.* Наука гражданского права в России [Текст] / Г. Ф. Шершеневич. – По первому изданию 1893 г. – М. : Статут, 2003. – 250 с.
239. *Шершеневич, Г. Ф.* Общая теория права [Текст] / Г. Ф. Шершеневич. – Рига : Давид Гликсман, 1924. – Т. 1: Философия права. Часть теоретическая. – 805 с.
240. *Янжул, И. И.* Финансовое право [Текст] : руководство для студентов юрид. факультета / И. И. Янжул. – М. : тип. А.И. Мамонтова и Ко, 1885. – 237 с.

Статьи в периодических изданиях, сборниках научных трудов

241. *Адамов, Н. А.* Порядок изменения сроков уплаты налогов и сборов [Текст] / Н. А. Адамов, Н. А. Дорофеева // Налоговое планирование. – 2009. – № 1. – С. 11-21.

242. *Анищенко, А. В.* Инвестиционный налоговый кредит для малого бизнеса [Текст] / А. В. Анищенко // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2007. – № 22.
243. *Анищенко, А. В.* Инвестиционный налоговый кредит: определения есть, а определенности нет [Текст] / А. В. Анищенко // Налоговая политика и практика. – 2007. – № 8. – С. 25-29.
244. *Артемьева, А. Н.* Имущественные налоги: взыскание по принципу экономии [Текст] / А. Н. Артемьева // Налоговая политика и практика. – 2010. – № 6. – С. 44-53.
245. *Белова, Т. А.* Правовые основы ответственности налоговых агентов [Текст] / Т. А. Белова // Актуальные проблемы реформирования современного законодательства Российской Федерации : сборник тезисов докладов (по материалам Всероссийской ежегодной научной студенческой конференции, Саратов, 16 апреля 2010 г.). – Саратов : Изд-во Саратовской государственной академии права, 2010. – С. 392-394.
246. *Березова, О. А.* Изменение срока исполнения налогового обязательства [Текст] / О. А. Березова // Финансовое право. – 2003. – № 1. – С. 14-21.
247. *Борзунова, О. А.* Платим налоги... завтра! Отсрочка, рассрочка, реструктуризация или инвестиционный налоговый кредит? [Текст] / О. А. Борзунова // Налоговый вестник. – 2009. – № 8. – С. 31-36.
248. *Борзунова, О. А.* Пожары 2010 г. как причина не платить налоги. Новые изменения и судебная практика [Текст] / О. А. Борзунова // Вестник Арбитражного суда города Москвы. – 2010. – № 4. – С. 59-62.
249. *Борисова, П. В.* Изменение сроков уплаты налогов, сборов и пени [Текст] / П. В. Борисова // Налоговая проверка. – 2007. – № 3. – С. 19-21.
250. *Братусь, С. Н.* О соотношении гражданской правоспособности и субъективных гражданских прав [Текст] / С. Н. Братусь // Советское государство и право. – 1949. – № 8. – С. 30-36.

251. *Брызгалин, А. В.* Рецензия на монографию И.И. Кучерова «Деньги, денежные обязанности и денежные взыскания» [Текст] / А. В. Брызгалин // *Налоги и финансовое право.* – 2013. – № 10. – С. 174-175.
252. *Винницкий, Д. В.* Налоговое обязательство и система налогового обязательственного права [Текст] / Д. В. Винницкий // *Законодательство.* – 2003. – № 7. – С. 22-31.
253. *Винницкий, Д. В.* Предмет российского налогового права [Текст] / Д. В. Винницкий // *Журнал российского права.* – 2002. – № 10. – С. 71-81.
254. *Витрянский, В. В.* Исполнение денежных обязательств при банкротстве должника [Текст] / В. В. Витрянский // *Закон.* – 2000. – № 3. – С. 120-121.
255. *Гордеева, О. В.* Инструменты налогового регулирования инновационной деятельности [Текст] / О. В. Гордеева // *Налоги.* – 2009. – № 48. – С. 7-14.
256. *Демин, А. В.* К вопросу об общих принципах налогообложения [Текст] / А. В. Демин // *Журнал российского права.* – 2002. – № 4. – С. 54-62.
257. *Запольский, С. В.* Понятие и правовая природа финансовых обязательств [Текст] / С.В. Запольский // *Проблемы совершенствования советского законодательства.* – М. : ВНИИСЗ, 1986. – С. 22-38. – (Труды ВНИИСЗ ; Вып. 35).
258. *Зобнина, С. В.* Налоговые льготы и преференции в сфере инновационной деятельности [Текст] / С. В. Зобнина, Е. Ю. Балта // *Налоговый вестник.* – 2010. – № 6. – С. 72-80.
259. *Иванова, В. Н.* Понятие юридической модели налога и реализация ее отдельных элементов в нормах Налогового кодекса Российской Федерации [Текст] / В. Н. Иванова // *Юрист.* – 2000. – № 8. – С. 42-45.
260. *Ивлиева, М. Ф.* К понятию налога и объекта налогообложения [Текст] / М. Ф. Ивлиева // *Вестник Московского государственного университета.* Сер. 11, Право. – 1997. – № 3. – С. 30-41.

261. *Ижевская, К. И.* С уплатой налогов можно подождать [Текст] / К. И. Ижевская // Бюджетный учет. – 2010. – № 3. – С. 21-23.
262. *Ильюшихин, И. Н.* Понятие и признаки налогового правоотношения [Текст] / И. Н. Ильюшихин // Правоведение. – 2000. – № 2. – С. 127-145.
263. *Калаков, Р. Н.* Практика предоставления налоговых льгот в зарубежных странах [Текст] / Р. Н. Калаков // Налоги и налогообложение. – 2010. – № 9. – С. 45-54.
264. *Карасева, М. В.* Проект Налогового кодекса Российской Федерации и новые явления в праве [Текст] / М. В. Карасева // Хозяйство и право. – 1997. – № 4. – С. 79-86.
265. *Карасева, М. В.* Налоговый процесс – новое явление в праве [Текст] / М. В. Карасева // Хозяйство и право. – 2003. – № 6. – С. 53-61.
266. *Кашин, В. А.* Системный подход в налоговых отношениях [Текст] / В. А. Кашин, Н. В. Пономарева // Финансы. – 2009. – № 12. – С. 29-34.
267. *Кондукторов, А. С.* О налоговом обязательстве [Текст] / А. С. Кондукторов // Ленинградский юридический журнал. – 2013. – № 3. – С. 86-89.
268. *Кондукторов, А. С.* Об элементах фактического состава, порождающего правоотношение по уплате налога в связи с применением специальных налоговых режимов [Текст] / А. С. Кондукторов // Ленинградский юридический журнал. – 2012. – № 4. – С. 77-84.
269. *Кондукторов, А. С.* Обязанность и обязательство в финансовом праве [Текст] / А. С. Кондукторов // Право и его реализация в XXI веке: сб. науч. тр. (по матер. междунар. науч.-практ. конф., посвящ. 80-летию Саратовской государственной юридической академии, Саратов, 29-30 сентября 2011 г.): в 2 ч. / под общ. ред. С.Н. Туманова. Ч. 2. Саратов: Изд-во ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия», 2011. – С. 42.
270. *Корф, Д. В.* Налогообложение в сфере образования: опыт США [Текст] / Д. В. Корф // Налоги и налогообложение. – 2009. – № 12. – С. 59-67.

271. *Костин, И. В.* Новый Закон в области энергосбережения [Текст] / И. В. Костин // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2010. – № 5. – С. 56-59.
272. *Красавчиков, О. А.* Социальное содержание правоспособности советских граждан [Текст] / О. А. Красавчиков // Правоведение. – 1960. – № 1. – С. 12-25.
273. *Кучеров, И. И.* Объект налога как правовое основание налогообложения [Текст] / И. И. Кучеров // Финансовое право. – 2009. – № 1. – С. 6-11.
274. *Кучерявенко, Н. П.* Налоговая обязанность: содержание и особенности правового регулирования [Текст] / Н. П. Кучерявенко // Правоведение. – 2002. – № 5 (244). – С. 96-97.
275. *Луць, В. В.* Сроки в гражданских правоотношениях [Текст] / В. В. Луць // Правоведение. – 1989. – № 1. – С. 37-43.
276. *Мальцев, О. В.* Правовое регулирование изменения сроков уплаты налогов и сборов [Текст] / О. В. Мальцев // Налоги. – 2010. – № 7. – С. 12-14.
277. *Маметова, Р. А.* Денежные обязательства [Текст] / Р. А. Маметова // Налоговый эксперт. – 2001. – № 9. – С. 6-9.
278. *Назаров, В. Н.* О правовой природе и регулировании инвестиционного налогового кредита [Текст] / В. Н. Назаров // Финансовое право. – 2007. – № 12. – С. 8-13.
279. *Никонов, А. А.* Правила определения объекта налогообложения и налоговой базы [Текст] / А. А. Никонов // Ваш налоговый адвокат. – 1998. – № 4, С. 46-65.
280. *Новрузов, А. Т.* Необходимость и возможность достижения баланса публичных и частных интересов с помощью имущественного налогообложения [Текст] / А. Т. Новрузов // Государство и право. – 2003. – № 8. – С. 98-101.
281. *Ногина, О. А.* К вопросу об элементном составе налога [Текст] / О. А. Ногина // Финансовое право. – 2005. – № 7. – С. 11-12.

282. *Орлов, М. Ю.* Налоговое обязательство: право на существование в налоговом праве [Текст] / М. Ю. Орлов // *Налоги и налогообложение*. – 2004. – № 12. – С. 16.

283. *Орлов, М. Ю.* Особенности норм налогового права [Текст] / М. Ю. Орлов // *Финансовое право*. – 2007. – № 2. – С. 22-27.

284. *Осетрова, Н. И.* Основные правила налогообложения и необходимость их уточнения [Текст] / Н. И. Осетрова // *Налоговый вестник*. – 2000. – № 3. – С. 139-145.

285. *Пауль, А. Г.* Обязательственные имущественные отношения, обеспечивающие формирование доходов бюджетов (бюджетно-правовой аспект) [Текст] / А. Г. Пауль // *Финансовое право*. – 2006. – № 9. – С. 14-17.

286. *Пепеляев, С. Г.* Понятие и общие характеристики налоговых правоотношений [Текст] / С. Г. Пепеляев // *Налоговый эксперт*. – 2001. – № 3. – С. 33-37.

287. *Покачалова, Е. В.* Современная финансовая система и система российского финансового права: проблемы и перспективы взаимодействия и развития с учетом опыта зарубежных государств [Текст] / Е. В. Покачалова // *Научные труды по финансовому праву: современные проблемы предмета, метода и системы финансового права: матер. Первой Междунар. науч.-теор. конф. «Худяковские чтения по финансовому праву» (Алматы, 27 октября 2010 г.)*. – Алматы : Налоговый эксперт, 2011. – Вып. 1. – С. 216-226.

288. *Полищук, И.* Понятие и признаки налогового обязательства [Текст] / И. Полищук // *Современное право*. – 2007. – № 4. – С. 60-64.

289. *Попов, В. В.* Соотношение принципа презумпции невиновности налогоплательщиков и конституционной обязанности по уплате налогов и сборов [Текст] / В. В. Попов // *Институциональные проблемы современного финансового права : сб. науч. тр. (по матер. Междунар. науч.-практ. конф., Саратов, 2 июня 2011 г.)* / [редкол.: Е.В. Покачалова (отв. ред.) и др.]. –

Саратов : Изд-во Саратовской государственной академии права, 2011. – С. 277-280.

290. *Попов, В. В.* К вопросу о презумпции невиновности налогоплательщиков и их обязанности по уплате налогов и сборов [Текст] / В. В. Попов // *Налоги.* – 2011. – № 6. – С. 14-16.

291. *Попов, В. В.* О проблематике применения понятия «добросовестность» при защите налогоплательщиками своих прав [Текст] / В. В. Попов, Е. Г. Тришина // *Вестник Пермского университета.* – 2013. – № 2 (20). – С. 72-79.

292. *Рукавишникова, И. В.* Актуальные вопросы определения метода финансового права [Текст] / И. В. Рукавишникова // *Очерки финансово-правовой науки современности: моногр. / под общ. ред. Л. К. Вороновой, Н. И. Химичевой.* – М.; Харьков: Право, 2011. – С. 95-125.

293. *Рукавишникова, И. В.* Финансовая политика государства как категория финансового права [Текст] / И. В. Рукавишникова // *Правовая политика Российской Федерации в условиях современного социально-экономического развития : матер. II междунар. науч.-практ. конф. – Ростов н/Д : Рост. гос. экон. ун-т, 2007.* – С. 127-130.

294. *Сащихина, Т. Ю.* Отдельные основания прекращения налоговой обязанности [Текст] / Т. Ю. Сащихина // *Финансовое право.* – 2007. – № 3. – С. 23-25.

295. *Староверова, О. В.* Государственное принуждение в налоговом праве [Текст] / О. В. Староверова, Н. А. Толокиева // *Закон и право.* – 2003. – № 6. – С. 56-57.

296. *Сулейменов, М. К.* Проблемы соотношения гражданского и налогового законодательства [Текст] / М. К. Сулейменов // *Налоговый эксперт.* – 2001. – № 2. – С. 10-15.

297. *Сулейменов, М. К.* Гражданское право в системе права [Текст] / М.К. Сулейменов // *Материалы международной научно-практической конфе-*

ренции (в рамках ежегодных цивилистических чтений). – Алматы, 2007. – С. 542.

298. *Талаш, А.* Инвестиционный налоговый кредит [Текст] / А. Талаш // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2009. – № 22.

299. *Тедеев, А. А.* Налоговый кредит и налоговый инвестиционный кредит в Российской Федерации [Текст] / А. А. Тедеев, В. А. Парыгина // Адвокат. – 2007. – № 2. – С. 82-90.

300. *Химичева, Н. И.* Принципы современного российского финансового права как основы бюджетно-правового регулирования [Текст] / Н. И. Химичева // Очерки бюджетно-правовой науки современности. – М.: Право, 2012. – С. 13-24.

301. *Химичева, Н. И.* Финансово-правовая политика и ее роль в социально-экономическом развитии страны (на примере Российской Федерации) [Текст] / Н. И. Химичева // Научные труды по финансовому праву: современные проблемы предмета, метода и системы финансового права : матер. первой Междунар. науч.-теор. конф. «Худяковские чтения по финансовому праву» (Алматы, 27 октября 2010 г.). – Алматы: Налоговый эксперт, 2011. – Вып. 1. – С. 50-58.

302. *Хорошавкина, А. В.* Отсрочка уплаты налога: правила стали четче (Интервью с С.А. Таракановым) [Текст] / А. В. Хорошавкина // Главная книга. – 2010. – № 18. – С. 13-16.

303. *Цинделиани, И. А.* Налоговое обязательство в системе налогового права России [Текст] / И. А. Цинделиани // Финансовое право. – 2005. – № 9. – С. 17-21.

304. *Чибинев, В. М.* Проблемы соотношения понятий «обязанность» и «обязательство» в налоговом праве [Текст] / В. М. Чибинев // Налоги. – 2006. – № 3. – С. 39-51.

305. *Шалаяев, С. Н.* Инвестиционный налоговый кредит как одна из форм выхода предприятий из финансового кризиса [Текст] / С. Н. Шалаяев // *Налоги и налогообложение.* – 2009. – № 6. – С. 67-72.

306. *Шаукенов, А. Т.* Критика одностороннего установления налога в контексте формирования науки налогового права (политико-правовое эссе) [Текст] / А. Т. Шаукенов // *Правоведение.* – 2011. – № 4. – С. 150-163.

307. *Шеменев, В. А.* Отсрочка, рассрочка, инвестиционный налоговый кредит [Текст] / В. А. Шеменев // *Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение.* – 2009. – № 11. – С. 51-60.

308. *Щекин, Д. М.* Современные проблемы теории налогового права [Текст] / Д. М. Щекин // *Материалы международной научной конференции.* – Воронеж. – 2007. – С. 107-110.

309. *Якушкина, Е. Е.* Принудительное исполнение обязанности по уплате налога организацией: меры, его образующие, и их правовая природа [Текст] / Е. Е. Якушкина // *Финансовое право.* – 2005. – № 6. – С. 23-26.

Диссертационные исследования, авторефераты диссертационных исследований

310. *Барзилов, Д. С.* Дозволение как способ правового регулирования налогового администрирования в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Д. С. Барзилов. – Саратов, 2012. – 188 с.

311. *Баринов, О. В.* Юридические факты в советском трудовом праве : дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / О. В. Баринов. – Л., 1981. – 190 с.

312. *Белова, Т. А.* Институт налоговой амнистии и его место в системе налогового права : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Т. А. Белова. – Саратов, 2015. – 29 с.

313. *Березова, О. А.* Основания прекращения обязанности по уплате налога : дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / О. А. Березова. – М., 2003. – 201 с.

314. *Винницкий, Д. В.* Субъекты налогового права : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Д. В. Винницкий. – Екатеринбург, 1999. – 26 с.
315. *Винницкий, Д. В.* Основные проблемы теории современного российского налогового права : дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Д. В. Винницкий. – Екатеринбург, 2003. – 436 с.
316. *Грачева, Е. Ю.* Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля : дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Е. Ю. Грачева. – М., 2000. – 376 с.
317. *Гриценко, В. В.* Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / В. В. Гриценко. – Саратов, 2005. – 54 с.
318. *Гриценко, В. В.* Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства : дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / В. В. Гриценко. – Саратов, 2005. – 564 с.
319. *Евтушенко, В. Ф.* Правовое положение налоговых агентов : дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / В. Ф. Евтушенко. – М., 2006. – 182 с.
320. *Журавлева, О. О.* Объект налога (сбора) как категория налогового права : дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / О. О. Журавлева. – М., 2003. – 210 с.
321. *Журавлева, О. О.* Объект налога (сбора) как категория налогового права : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / О. О. Журавлева. – М., 2003. – 18 с.
322. *Жутаев, А. С.* Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А. С. Жутаев. – Саратов, 2011. – 18 с.
323. *Запольский, С. В.* Правовые вопросы самофинансирования предприятий в условиях полного хозяйственного расчета (финансово-правовой аспект) : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / С. В. Запольский. – М., 1989. – 45 с.

324. *Кондукторов, А.С.* Механизм правового регулирования отношений по уплате налогов в связи с применением специальных налоговых режимов : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А. С. Кондукторов. – Саратов, 2013. – 26 с.

325. *Красавчиков, О. А.* Теория юридических фактов в советском гражданском праве : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / О. А. Красавчиков. – Свердловск, 1950. – 14 с.

326. *Кузнеченкова, В. Е.* Налоговый процесс: современная концепция правового регулирования : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / В. Е. Кузнеченкова. – Москва, 2005. – 34 с.

327. *Мачехин, В. А.* Налоговая ответственность налогоплательщиков : дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / В. А. Мачехин. – М., 2002. – 198 с.

328. *Миронова, С. М.* Механизмы разрешения налоговых споров в Российской Федерации (финансово-правовой аспект) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / С. М. Миронова. – Саратов, 2006. – 26 с.

329. *Нода, Е. В.* Ликвидация юридических лиц по законодательству Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Е. В. Нода. – М., 2005. – 206 с.

330. *Ольшанская Н. А.* Правовое регулирование учета налогоплательщиков как элемента налоговой деятельности государства : дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Н. А. Ольшанская. – Саратов, 2004. – 204 с.

331. *Пепеляев, С. Г.* Гражданин как субъект финансово-правовых отношений : дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / С. Г. Пепеляев. – М., 1991. – 219 с.

332. *Петрова, Г. В.* Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования : дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Г. В. Петрова. – М., 2003. – 460 с.

333. *Покачалова, Е. В.* Правовое регулирование налогообложения доходов граждан от индивидуальной предпринимательской деятельности : авто-

реф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Е. В. Покачалова. – Саратов, 1991. – 23 с.

334. *Покачалова, Е. В.* Публичный долг: теоретические и практические аспекты российского финансового права : дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Е. В. Покачалова. – Саратов, 2007. – 602 с.

335. *Покачалова, Е. В.* Публичный долг: теоретические и практические аспекты российского финансового права : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Е. В. Покачалова. – Саратов, 2007. – 66 с.

336. *Попов, В. В.* Защита прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения: вопросы теории и практики : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / В. В. Попов. – Саратов, 2012. – 54 с.

337. *Разгильдиева, М. Б.* Теория финансово-правового принуждения и сферы его применения : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / М. Б. Разгильдиева. – Саратов, 2011. – 58 с.

338. *Разгильдиева, М. Б.* Теория финансово-правового принуждения и сферы его применения : дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / М. Б. Разгильдиева. – Саратов, 2011. – 563 с.

339. *Рукавишникова, И. В.* Метод финансового права : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / И. В. Рукавишникова. – Саратов, 2004. – 50 с.

340. *Саттарова, Н. А.* Принуждение в финансовом праве : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Н. А. Саттарова. – М., 2006. – 43 с.

341. *Смирнов, Д. А.* Принципы российского налогового права: теоретические и практические аспекты формирования и реализации : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Д. А. Смирнов. – Саратов, 2011. – 58 с.

342. *Цыпкин, С. Д.* Налог как институт советского финансового права : дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / С. Д. Цыпкин. – М., 1953. – 246 с.

343. *Шаукенов, А. Т.* Налоговое обязательство в Республике Казахстан : дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А. Т. Шаукенов. – Алматы, 2007. – 168 с.

344. *Щвец, А. В.* Нормативно-правовое обеспечение законных интересов субъектов налоговых правоотношений : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А. В. Шве́ц. – Саратов, 2013. – 22 с.

345. *Яговкина, В. А.* Налоговое правоотношение: теоретико-правовой аспект : дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / В. А. Яговкина. – М., 2003. – 184 с.

Источники сети «Интернет»

346. *Клокова, А. В.* Уплата налогов и сборов: как получить отсрочку [Электронный ресурс]. – URL : <https://profilib.net> (дата обращения: 12.10.2017).

347. Официальный интернет-портал правовой информации [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 07.02.2018).

348. Официальный сайт Евразийского экономического союза [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.eaeunion.org/> (дата обращения: 09.02.2018).

349. Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации [Электронный ресурс]. – URL : <http://info.minfin.ru/rroinfo.php> (даты обращения: 25.04.2016).

350. Официальный сайт Федеральной налоговой службы России [Электронный ресурс]. – URL : <https://www.nalog.ru/> (дата обращения: 03.02.2018).

**Проект Федерального закона
«О внесении изменений в часть первую и вторую
Налогового кодекса Российской Федерации»**

Статья 1

Внести в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации, 1998, № 31, ст. 3824; 2018, № 1, ч. 1, ст. 50) следующие изменения и дополнения:

1) в пункте 3 статьи 11 слова «объект налогообложения» заменить словами «объект налога»;

2) пункт 1 статьи 17 изложить в следующей редакции:

«1. Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налога, а именно:

объект налога;

предмет налога;

налоговая база;

налоговый период;

налоговая ставка;

порядок исчисления налога;

порядок и сроки уплаты налога.»;

3) наименование главы 7 изложить в следующей редакции:

«Глава 7. ОБЪЕКТЫ И ПРЕДМЕТЫ НАЛОГА»;

4) наименование статьи 38 изложить в следующей редакции:

«Статья 38. Объект и предмет налога»;

5) пункт 1 статьи 38 изложить в следующей редакции:

«1. Объект налога – это юридический факт (действие, событие, состояние), возникающий в отношении предмета налога, являющийся основанием возникновения обязанности по уплате налога, обусловленный получением доходов, приобретением имущества и обладанием им, осуществлением расходов, связанных с потреблением, и указывающий на появление у налогоплательщика источника налога.

Предмет налога – это объект материального мира, способный быть источником экономической выгоды в результате воздействия на него налогоплательщика или в связи с принадлежностью ему, с наличием которого закон связывает возникновение обязанности по уплате налога.

Каждый налог имеет самостоятельный объект и предмет налога, определяемый в соответствии с частью второй настоящего Кодекса и с учетом положений настоящей статьи.»;

6) пункт 2 статьи 44 изложить в следующей редакции:

«2. Обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения у лица объекта налога или сбора.»;

7) пункт 3 статьи 44 изложить в следующей редакции:

«3. Обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается:

1) с прекращением (выбытием) объекта налога или сбора;

2) со смертью физического лица-налогоплательщика или с объявлением его умершим в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации. Задолженность по налогам, указанным в пункте 3 статьи 14 и статье 15 настоящего Кодекса, умершего лица либо лица, объявленного умершим, погашается наследниками в пределах стоимости наследственного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации для оплаты наследниками долгов наследодателя;

3) признанием физического лица-налогоплательщика безвестно отсутствующим в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации, в случае недостаточности (отсутствия) денежных средств этого физического лица для исполнения указанной обязанности. Задолженность по налогам безвестно отсутствующего обязано уплатить лицо, уполномоченное органом опеки и попечительства управлять имуществом данного лица за счет денежных средств физического лица, признанного безвестно отсутствующим;

4) с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения всех расчетов с бюджетной системой Российской Федерации в соответствии со статьей 49 настоящего Кодекса;

5) с возникновением иных обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение обязанности по уплате соответствующего налога или сбора».»;

8) дополнить подпунктами 5 и 6 пункт 1 статьи 62 следующего содержания:

«5) возбуждена процедура банкротства;

6) вынесено судебное постановление о дисквалификации».

9) подпункт 4 пункта 2 статьи 64 изложить в следующей редакции:

«4) отсутствие у физического лица достаточных денежных средств для своевременного исполнения обязанности по уплате налога, обусловленного

временной неплатежеспособностью при наличии документального подтверждения;»

10) статью 66 изложить в следующей редакции:

«1. Инвестиционный налоговый кредит представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации, индивидуальному предпринимателю или иному приравненному, в целях настоящей статьи, лицу, осуществляющему один из видов деятельности, которые служат основаниями для предоставления инвестиционного налогового кредита, указанных в статье 67 настоящего Кодекса, предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен по федеральным, региональным и местным налогам.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен на срок от одного года до десяти лет».

В целях настоящей статьи к иному приравненному лицу относятся нотариус, занимающийся частной практикой, адвокат, учредивший адвокатский кабинет, арбитражный управляющий, медиатор, занимающиеся частной практикой оценщик и патентный поверенный.

2. Налогоплательщик, получивший инвестиционный налоговый кредит, вправе уменьшать свои платежи по соответствующему налогу в течение срока действия договора об инвестиционном налоговом кредите.

Уменьшение производится по каждому платежу соответствующего налога, по которому предоставлен инвестиционный налоговый кредит, за каждый отчетный период до тех пор, пока сумма, не уплаченная налогоплательщиком в результате всех таких уменьшений (накопленная сумма кредита), не станет равной сумме кредита, предусмотренной соответствующим договором. Конкретный порядок уменьшения налоговых платежей определяется заключенным договором об инвестиционном налоговом кредите.

Если лицом заключено более одного договора об инвестиционном налоговом кредите, срок действия которых не истек к моменту очередного платежа по налогу, накопленная сумма кредита определяется отдельно по каждому из этих договоров. При этом увеличение накопленной суммы кредита производится вначале в отношении первого по сроку заключения договора, а при достижении этой накопленной суммой кредита размера, предусмотренного указанным договором, налогоплательщик может увеличивать накопленную сумму кредита по следующему договору.

3. В каждом отчетном периоде (независимо от числа договоров об инвестиционном налоговом кредите) суммы, на которые уменьшаются платежи по налогу, не могут превышать 50 процентов размеров соответствующих платежей по налогу, определенных по общим правилам без учета наличия договоров об инвестиционном налоговом кредите. При этом накопленная в течение налогового периода сумма кредита не может превышать 50 процентов разме-

ров суммы налога, подлежащего уплате организацией за этот налоговый период. Если накопленная сумма кредита превышает предельные размеры, на которые допускается уменьшение налога, установленные настоящим пунктом для такого отчетного периода, то разница между этой суммой и предельно допустимой суммой переносится на следующий отчетный период. Положения настоящего абзаца применяются, если иное не предусмотрено договором об инвестиционном налоговом кредите, заключенным по основанию, указанному в подпункте 6 пункта 1 статьи 67 настоящего Кодекса.

Если налогоплательщик имел убытки по результатам отдельных отчетных периодов в течение налогового периода либо убытки по итогам всего налогового периода, излишне накопленная по итогам налогового периода сумма кредита переносится на следующий налоговый период и признается накопленной суммой кредита в первом отчетном периоде нового налогового периода.

11) статью 67 изложить в следующей редакции:

«1. Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен налогоплательщику при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

1) проведение лицом научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами и (или) повышение энергетической эффективности производства товаров, выполнения работ, оказания услуг;

2) осуществление лицом внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов;

3) выполнение лицом особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление им особо важных услуг населению;

4) выполнение организацией государственного оборонного заказа;

5) осуществление лицом инвестиций в создание объектов, имеющих наивысший класс энергетической эффективности, в том числе многоквартирных домов, и (или) относящихся к возобновляемым источникам энергии, и (или) относящихся к объектам по производству тепловой энергии, электрической энергии, имеющим коэффициент полезного действия более чем 57 процентов, и (или) иных объектов, технологий, имеющих высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем, утвержденным Правительством Российской Федерации;

6) включение организации в реестр резидентов зоны территориального развития в соответствии с Федеральным законом "О зонах территориального развития в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации";

7) развитие новых видов деятельности вновь образующимся субъектом малого бизнеса и (или) уже существующим субъектом малого бизнеса.

2. Инвестиционный налоговый кредит предоставляется:

1) по основаниям, указанным в подпунктах 1 и 5 пункта 1 настоящей статьи, – на сумму кредита, составляющую 100 процентов стоимости приобретенного заинтересованным лицом оборудования, используемого исключительно для перечисленных в этих подпунктах целей;

2) по основаниям, указанным в подпунктах 2–4 и 7 пункта 1 настоящей статьи, – на сумму кредита, определяемую по соглашению между уполномоченным органом и заинтересованным лицом;

3) по основанию, указанному в подпункте 6 пункта 1 настоящей статьи, – на сумму кредита, составляющую не более чем 100 процентов суммы расходов на капитальные вложения в приобретение, создание, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение амортизируемого имущества, предназначенного и используемого для осуществления резидентами зон территориального развития инвестиционных проектов в соответствии с Федеральным законом "О зонах территориального развития в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации".

3. Основания для получения инвестиционного налогового кредита должны быть документально подтверждены заинтересованным лицом.

4. Инвестиционный налоговый кредит предоставляется на основании заявления заинтересованного лица и оформляется договором установленной формы между соответствующим уполномоченным органом и этим лицом. В указанном заявлении лицо принимает на себя обязательство уплатить проценты, начисленные на сумму задолженности в соответствии с настоящей главой.

Форма договора об инвестиционном налоговом кредите устанавливается уполномоченным органом, принимающим решение о предоставлении инвестиционного налогового кредита.

5. Решение о предоставлении организации инвестиционного налогового кредита принимается уполномоченным органом по согласованию с финансовыми органами в соответствии со статьей 63 настоящего Кодекса в течение тридцати дней со дня получения заявления. Наличие у лица одного или нескольких договоров об инвестиционном налоговом кредите не может служить препятствием для заключения с этим лицом другого договора об инвестиционном налоговом кредите по иным основаниям.

При отсутствии обстоятельств, указанных в пункте 1 статьи 62 настоящего Кодекса, уполномоченный орган не вправе отказать заинтересованному лицу в предоставлении инвестиционного налогового кредита по основанию, указанному в подпункте 6 пункта 1 настоящей статьи, в пределах суммы расходов этого лица на капитальные вложения в приобретение, создание, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение амортизируемого имущества, предназначенного и используемого

для осуществления резидентами зон территориального развития инвестиционных проектов в соответствии с Федеральным законом "О зонах территориального развития в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации", на срок, указанный в обращении заинтересованного лица, с учетом ограничений, установленных статьей 66 настоящего Кодекса.

6. Договор об инвестиционном налоговом кредите должен предусматривать порядок уменьшения платежей по соответствующему налогу, сумму кредита (с указанием налога, по которому организации предоставлен инвестиционный налоговый кредит), срок действия договора, начисляемые на сумму кредита проценты, порядок погашения суммы кредита в срок, не превышающий срок, на который в соответствии с договором предоставляется инвестиционный налоговый кредит, порядок и срок погашения начисленных процентов, указание на способ обеспечения обязательств, ответственность сторон. Если инвестиционный налоговый кредит предоставляется под залог имущества, заключается договор о залоге имущества в порядке, предусмотренном статьей 73 настоящего Кодекса.

Договор об инвестиционном налоговом кредите должен содержать положения, в соответствии с которыми не допускаются в течение срока его действия реализация или передача во владение, пользование или распоряжение другим лицам оборудования или иного имущества, приобретение которого лицом явилось условием для предоставления инвестиционного налогового кредита, либо определяются условия такой реализации (передачи).

Не допускается устанавливать проценты на сумму кредита по ставке, менее одной второй и превышающей три четвертых ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, если иное не предусмотрено настоящей статьей.

Если инвестиционный налоговый кредит предоставлен по основанию, указанному в подпункте 6 пункта 1 настоящей статьи, на сумму задолженности проценты не начисляются.

Копия договора представляется лицом в налоговый орган по месту его учета в пятидневный срок со дня заключения договора.

7. Законами субъектов Российской Федерации по налогу на прибыль организаций (в части суммы такого налога, подлежащей зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации) и по региональным налогам, нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований по местным налогам могут быть установлены иные основания и условия предоставления инвестиционного налогового кредита, включая сроки действия инвестиционного налогового кредита и ставки процентов на сумму кредита.

Статья 2

Внести в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации, 2000, № 32, ст. 3340; 2018, № 1, ч. 1, ст. 50) следующие изменения и дополнения:

1) наименование статьи 146 изложить в следующей редакции:
«Статья 146. Объект налога»;

2) пункт 1 статьи 146 изложить в следующей редакции:

«1. Объектом налога признается факт использования дохода посредством совершения следующих операций:

1) реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав.

В целях настоящей главы передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг);

2) передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;

3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;

4) ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Предметом налога являются реализуемые и ввозимые товары, работы и услуги на приобретение (получение) которых может быть использован доход.»;

3) в пункте 2 статьи 146 слова «объектом налогообложения» заменить словами «объектом налога»;

4) наименование статьи 182 изложить в следующей редакции:
«Статья 182. Объект налога»;

5) пункт 1 статьи 182 изложить в следующей редакции:

«1. Объектом налога признается факт совершения организацией или индивидуальным предпринимателем следующих операций:

1) реализация на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров, в том числе реализация предметов залога и передача подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации.

В целях настоящей главы передача прав собственности на подакцизные товары одним лицом другому лицу на возмездной и (или) безвозмездной основе, а также использование их при натуральной оплате признаются реализацией подакцизных товаров;

2) – 4) утратили силу с 1 января 2007 года. – Федеральный закон от 26.07.2006 № 134-ФЗ;

5) утратил силу. – Федеральный закон от 21.07.2005 № 107-ФЗ;

6) продажа лицами переданных им на основании приговоров или решений судов, арбитражных судов или других уполномоченных на то государственных органов конфискованных и (или) бесхозных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность;

7) передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими из давальческого сырья (материалов) подакцизных товаров собственнику указанного сырья (материалов) либо другим лицам, в том числе получение указанных подакцизных товаров в собственность в счет оплаты услуг по производству подакцизных товаров из давальческого сырья (материалов);

8) передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров, за исключением передачи произведенного прямогонного бензина для дальнейшего производства продукции нефтехимии в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, и (или) передачи произведенного денатурированного этилового спирта для производства неспиртосодержащей продукции в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом;

9) передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд;

10) передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров в уставный (складочный) капитал организаций, паевые фонды кооперативов, а также в качестве вноса по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности);

11) передача на территории Российской Федерации организацией (хозяйственным обществом или товариществом) произведенных ею подакцизных товаров своему участнику (его правопреемнику или наследнику) при его выходе (выбытии) из организации (хозяйственного общества или товарищества), а также передача подакцизных товаров, произведенных в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), участнику (его правопреемнику или наследнику) указанного договора при выделе его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или разделе такого имущества;

12) передача произведенных подакцизных товаров на переработку на дачвальческой основе;

13) ввоз подакцизных товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией;

14) утратил силу с 1 января 2007 года. – Федеральный закон от 26.07.2006 № 134-ФЗ;

15) – 19) утратили силу. – Федеральный закон от 07.07.2003 № 117-ФЗ;

20) получение (оприходование) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции.

Для целей настоящей главы получением денатурированного этилового спирта признается приобретение денатурированного этилового спирта в собственность;

21) получение прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина.

Для целей настоящей главы получением прямогонного бензина признается приобретение прямогонного бензина в собственность по договору с российской организацией;

22) передача одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, другому такому же структурному подразделению этой организации произведенного этилового спирта для дальнейшего производства алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции, в том числе передача произведенного спирта-сырца для производства ректификованного этилового спирта, в дальнейшем используемого этой же организацией для производства алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции (за исключением спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке и (или) спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке), если иное не установлено подпунктом 16 пункта 1 статьи 183 настоящего Кодекса;

23) совершаемые лицом, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина, – оприходование указанным лицом прямогонного бензина, произведенного в результате оказания ему услуг по переработке сырья (материалов), принадлежащего указанному лицу на праве собственности;

24) совершаемые лицом, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина, – оприходование в структуре указанного лица прямогонного бензина, произведенного в указанной структуре из сырья (материалов), принадлежащего указанному лицу на праве собственности;

25) получение бензола, параксилола или ортоксилола лицом, имеющим свидетельство на совершение операций с бензолом, параксиолом или ортоксиолом. Для целей настоящей главы получением бензола, параксилола, ортоксилола признается приобретение бензола, параксилола, ортоксилола в собственность по договору с российской организацией;

26) совершаемые лицом, имеющим свидетельство на совершение операций с бензолом, параксиолом или ортоксиолом, – оприходование указанным лицом бензола, параксилола или ортоксилола, произведенных в результате оказания указанному лицу услуг по переработке сырья (материалов), принадлежащего указанному лицу на праве собственности;

27) совершаемые лицом, имеющим свидетельство на совершение операций с бензолом, параксиолом или ортоксиолом, – оприходование в структу-

ре указанного лица бензола, параксилола или ортоксилола, произведенных в указанной структуре из сырья (материалов), принадлежащего указанному лицу на праве собственности;

28) получение авиационного керосина лицом, включенным в Реестр эксплуатантов гражданской авиации Российской Федерации и имеющим сертификат (свидетельство) эксплуатанта. Для целей настоящей главы получением авиационного керосина признается приобретение авиационного керосина в собственность по договору с российской организацией;

29) получение средних дистиллятов российской организацией, имеющей свидетельство о регистрации организации, совершающей операции со средними дистиллятами, предусмотренное статьей 179.5 настоящего Кодекса. Для целей настоящей главы получением средних дистиллятов признается приобретение средних дистиллятов в собственность по договору с российской организацией;

30) реализация (в том числе на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров) на территории Российской Федерации российскими организациями, включенными в реестр поставщиков бункерного топлива, и (или) российскими организациями, имеющими лицензию на осуществление погрузочно-разгрузочной деятельности (применительно к опасным грузам на железнодорожном транспорте, внутреннем водном транспорте, в морских портах), и (или) российскими организациями, заключившими с организациями, включенными в реестр поставщиков бункерного топлива, договоры, на основании которых используются объекты, посредством которых осуществляется бункеровка (заправка) водных судов, иностранным организациям средних дистиллятов, принадлежащих указанным российским организациям на праве собственности и вывезенных за пределы территории Российской Федерации в качестве припасов на водных судах в соответствии с правом Евразийского экономического союза;

31) реализация (в том числе на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров) российской организацией, включенной в реестр поставщиков бункерного топлива, средних дистиллятов, приобретенных в собственность и помещенных под таможенную процедуру экспорта, за пределы территории Российской Федерации иностранным организациям, выполняющим работы (оказывающим услуги), связанные с региональным геологическим изучением, геологическим изучением, разведкой и (или) добычей углеводородного сырья на континентальном шельфе Российской Федерации, на основании договора с российской организацией, владеющей лицензией на пользование участком недр континентального шельфа Российской Федерации, и (или) с исполнителем, привлеченным пользователем недр в соответствии с законодательством Российской Федерации о континентальном шельфе Российской Федерации для создания, эксплуатации, использования установок, сооружений, указанных в подпункте 2 пункта 1 статьи 179.5 настоящего Кодекса, искусственных островов на континентальном шельфе Российской Федера-

ции, и (или) с оператором нового морского месторождения углеводородного сырья;

32) получение средних дистиллятов организацией, имеющей свидетельство о регистрации лица, совершающего операции по переработке средних дистиллятов.

В целях настоящей главы получением средних дистиллятов признается приобретение налогоплательщиком средних дистиллятов в собственность по договору с российской организацией;

33) оприходование организацией, имеющей свидетельство о регистрации лица, совершающего операции по переработке средних дистиллятов, средних дистиллятов, произведенных в результате оказания ей услуг по переработке сырья (материалов), принадлежащего указанной организации на праве собственности.

Предметом налога являются товары, услуги, на приобретение (получение) которых может быть использован доход.»;

6) статью 209 изложить в следующей редакции:

«Статья 209. Объект налога

Объектом налога признается факт получения дохода, полученного налогоплательщиком:

1) от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации – для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации;

2) от источников в Российской Федерации – для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Предметом налога является доход.»;

7) наименование статьи 247 изложить в следующей редакции:

«Статья 247. Объект налога»;

8) абзац 1 статьи 247 изложить в следующей редакции:

«Объектом налога признается факт получения прибыли налогоплательщиком.

Предметом налога является прибыль.»;

9) пункт 1 статьи 333.8 изложить в следующей редакции:

«1. Налогоплательщиками водного налога (далее в настоящей главе – налогоплательщики) признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, осуществляющие специальное и (или) особое водопользование в соответствии с законодательством Российской Федерации, признаваемое объектом налога в соответствии со статьей 333.9 настоящего Кодекса.»;

10) наименование статьи 333.9 изложить в следующей редакции:

«Статья 333.9. Объект налога»;

11) пункт 1 статьи 333.9 изложить в следующей редакции:

«1. Объектом налога признается факт осуществления налогоплательщиком специального и (или) особого водопользования, а именно:

- 1) забор воды из водных объектов;
- 2) использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях;
- 3) использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики;
- 4) использование водных объектов для целей сплава древесины в плотках и кошелях.

Предметом водного налога являются водные объекты, указанные в статье 333.12 настоящего Кодекса.»

12) в пункте 2 статьи 333.9 слова «объектами налогообложения» заменить словами «объектом налога»;

13) в пункте 1 статьи 333.10 слова «объектом налогообложения» заменить словами «объектом налога»;

14) статью 336 изложить в следующей редакции:

«Статья 336. Объект налога

1. Объектом налога на добычу полезных ископаемых (далее в настоящей главе – налог), если иное не предусмотрено пунктом 2 настоящей статьи, признается факт:

1) добычи полезных ископаемых из недр на территории Российской Федерации на участке недр (в том числе из залежи углеводородного сырья), предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации;

2) извлечения полезных ископаемых из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации о недрах;

3) добычи полезных ископаемых из недр за пределами территории Российской Федерации, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации (а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование.

2. В целях настоящей главы не признается объектом налога факт:

1) добычи общераспространенных полезных ископаемых и подземных вод, не числящихся на государственном балансе запасов полезных ископаемых, индивидуальным предпринимателем и используемых им непосредственно для личного потребления;

2) добычи (сбора) минералогических, палеонтологических и других геологических коллекционных материалов;

3) добычи полезных ископаемых из недр при образовании, использовании, реконструкции и ремонте особо охраняемых геологических объектов, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение. Порядок признания геологических объектов особо охраняемыми геологическими объектами, имеющими научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение, устанавливается Правительством Российской Федерации;

4) извлечения полезных ископаемых из собственных отвалов или отходов (потерь) горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств, если при их добыче из недр они подлежали налогообложению в установленном порядке;

5) извлечения дренажных подземных вод, не учитываемых на государственном балансе запасов полезных ископаемых, при разработке месторождений полезных ископаемых или при строительстве и эксплуатации подземных сооружений;

6) извлечение метана угольных пластов.

3. Предметом налога являются полезные ископаемые.»;

15) статью 346.4 изложить в следующей редакции:

«Статья 346.4. Объект налога

Объектом налога признается факт осуществления сельскохозяйственной деятельности сельскохозяйственными товаропроизводителями.

Предметом налога являются доходы, уменьшенные на величину расходов.»;

16) в пункте 1 статьи 346.5 слова «объекта налогообложения» заменить словами «объекта налога»;

17) в пункте 2 статьи 346.5 слова «объекта налогообложения» заменить словами «объекта налога»;

18) наименование статьи 346.29 изложить в следующей редакции:

«Статья 346.29. Объект налога и налоговая база»;

19) пункт 1 статьи 346.29 изложить в следующей редакции:

«1. Объектом налога для применения единого налога признается факт получения права на осуществление налогоплательщиком предпринимательской деятельности определенного рода, облагаемой единым налогом.

Предметом налога является вмененный доход»;

20) абзац 1 статьи 357 изложить в следующей редакции:

«Налогоплательщиками налога (далее в настоящей главе – налогоплательщики) признаются лица, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства, признаваемые предметом налога в соответствии со статьей 358 настоящего Кодекса, если иное не предусмотрено настоящей статьей.»

21) статью 358 изложить в следующей редакции:

«Статья 358. Объект налога

1. Объектом налога признается факт владения на праве собственности зарегистрированным в установленном законодательном порядке транспортным средством.

2. Предметом налога признаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства (далее в настоящей главе – транспортные средства), зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

3. Не являются предметом налога:

1) весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 лошадиных сил;

2) автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 лошадиных сил (до 73,55 кВт), полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения в установленном законом порядке;

3) промысловые морские и речные суда;

4) пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организаций и индивидуальных предпринимателей, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок;

5) тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции;

6) транспортные средства, принадлежащие на праве оперативного управления федеральным органом исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба;

7) транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом;

8) самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы;

9) суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов;

10) морские стационарные и плавучие платформы, морские передвижные буровые установки и буровые суда.»;

22) статью 366 изложить в следующей редакции:

«Статья 366. Объект налога

1. Объектом налога признается факт регистрации в установленном законом порядке предметов игорного бизнеса.

Предметом налога признаются:

- 1) игровой стол;
- 2) игровой автомат;
- 3) процессинговый центр букмекерской конторы;
- 4) процессинговый центр тотализатора;
- 5) процессинговый центр интерактивных ставок тотализатора;
- 6) процессинговый центр интерактивных ставок букмекерской конторы;
- 7) пункт приема ставок тотализатора;
- 8) пункт приема ставок букмекерской конторы.

2. В целях настоящей главы каждый предмет налога, указанный в пункте 1 настоящей статьи, подлежит регистрации в налоговом органе по месту установки (месту нахождения пункта приема ставок букмекерской конторы или тотализатора, процессингового центра тотализатора или процессингового центра букмекерской конторы, процессингового центра интерактивных ставок тотализатора или процессингового центра интерактивных ставок букмекерской конторы) этого предмета налога не позднее чем за пять дней до даты установки (открытия пункта приема ставок букмекерской конторы или тотализатора, процессингового центра тотализатора или процессингового центра букмекерской конторы, процессингового центра интерактивных ставок тотализатора или процессингового центра интерактивных ставок букмекерской конторы) каждого предмета налога. Регистрация проводится налоговым органом на основании заявления налогоплательщика о регистрации предмета (предметов) налога с обязательной выдачей свидетельства о регистрации предмета (предметов) налога. Формы заявления и свидетельства утверждаются Министерством финансов Российской Федерации.

Налогоплательщики, не состоящие на учете в налоговых органах на территории того субъекта Российской Федерации, где устанавливается (устанавливаются), открывается (открываются) предмет (предметы) налога, указанный (указанные) в пункте 1 настоящей статьи, обязаны встать на учет в налоговых органах по месту установки (месту нахождения) такого предмета (таких предметов) налога не позднее чем за пять дней до даты установки (открытия) каждого предмета налога.

3. Налогоплательщик также обязан зарегистрировать в налоговых органах по месту регистрации предметов налога любое изменение количества

предметов налога не позднее чем за пять дней до даты установки (открытия) или выбытия (закрытия) каждого предмета налога.

4. Предмет налога считается зарегистрированным с даты представления налогоплательщиком в налоговый орган заявления о регистрации предмета (предметов) налога.

Предмет налога считается выбывшим (закрытым) с даты представления налогоплательщиком в налоговый орган заявления о регистрации изменений (уменьшений) количества предметов налога.

5. Заявление о регистрации предмета (предметов) налога представляется налогоплательщиком в налоговый орган лично или через его представителя либо направляется в виде почтового отправления с описью вложения.

6. Налоговые органы обязаны в течение пяти дней с даты получения заявления от налогоплательщика о регистрации предмета (предметов) налога (об изменении количества предметов налога) выдать свидетельство о регистрации или внести изменения, связанные с изменением количества предметов налога, в ранее выданное свидетельство.

7. Формы документов, указанных в настоящей статье, утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

23) статью 367 изложить в следующей редакции:

«Статья 367. Налоговая база

По каждому из объектов налога, указанных в статье 366 настоящего Кодекса, налоговая база определяется отдельно как общее количество соответствующих объектов налога.»;

24) статью 370 изложить в следующей редакции:

«Статья 370. Порядок исчисления налога

1. Сумма налога исчисляется налогоплательщиком самостоятельно как произведение налоговой базы, установленной по каждому объекту налога, и ставки налога, установленной для каждого объекта налога, начиная с даты выдачи налоговым органом свидетельства о регистрации объекта налога.

В случае, если один игровой стол имеет более одного игрового поля, ставка налога по указанному игровому столу увеличивается кратно количеству игровых полей.

2. Налоговая декларация за истекший налоговый период представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту регистрации объектов налога, если иное не предусмотрено настоящим пунктом, не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налоговая декларация заполняется налогоплательщиком с учетом изменения количества объектов налога за истекший налоговый период.

Налогоплательщики, в соответствии со статьей 83 настоящего Кодекса отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

3. При установке (открытии) нового объекта (новых объектов) налога до 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налога (включая установленный (открытый) новый объект налога) и ставки налога, установленной для этих объектов налога.

При установке (открытии) нового объекта (новых объектов) налога после 15-го числа текущего налогового периода сумма налога по этому объекту (этим объектам) за этот налоговый период исчисляется как произведение количества данных объектов налога и одной второй ставки налога, установленной для этих объектов налога.

4. При выбытии (закрытии) объекта (объектов) налога до 15-го числа (включительно) текущего налогового периода сумма налога по этому объекту (этим объектам) за этот налоговый период исчисляется как произведение количества данных объектов налога и одной второй ставки налога, установленной для этих объектов налога.

При выбытии (закрытии) объекта (объектов) налога после 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налога (включая выбывший (закрытый) объект (объекты) налога) и ставки налога, установленной для этих объектов налога.»;

25) статью 371 изложить в следующей редакции:

«Статья 371. Порядок и сроки уплаты налога

Налог, подлежащий уплате по итогам налогового периода, уплачивается налогоплательщиком в бюджет по месту регистрации в налоговом органе объектов налога, указанных в пункте 1 статьи 366 настоящего Кодекса, не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации за соответствующий налоговый период, в соответствии со статьей 370 настоящего Кодекса.»;

26) пункт 1 статьи 373 изложить в следующей редакции:

«1. Налогоплательщиками налога (далее в настоящей главе – налогоплательщики) признаются организации, имеющие имущество, признаваемое предметом налога в соответствии со статьей 374 настоящего Кодекса.»;

27) статью 374 изложить в следующей редакции:

«Статья 374. Объект налога

1. Объектом налога для российских организаций признается факт учета на балансе организаций в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, движимого и недвижимого имущества, включая имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению.

2. Объектом налога для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства,

признается факт учета на балансе организаций в качестве основных средств движимого и недвижимого имущества, полученного по концессионному соглашению.

В целях настоящей главы иностранные организации ведут учет объектов налога в порядке, установленном в Российской Федерации для ведения бухгалтерского учета.

3. Объектом налога для иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, признается факт владения на праве собственности недвижимым имуществом и полученным по концессионному соглашению недвижимым имуществом.

4. Предметом налога является имущество, принадлежащее организации.

5. Не признаются предметами налога:

1) земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);

2) имущество, принадлежащее на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации;

3) объекты, признаваемые объектами культурного наследия (памятниками истории и культуры) народов Российской Федерации федерального значения в установленном законодательством Российской Федерации порядке;

4) ядерные установки, используемые для научных целей, пункты хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ и хранилища радиоактивных отходов;

5) ледоколы, суда с ядерными энергетическими установками и суда атомно-технологического обслуживания;

6) космические объекты;

7) суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов;

8) объекты основных средств, включенные в первую или во вторую амортизационную группу в соответствии с Классификацией основных средств, утвержденной Правительством Российской Федерации.»;

28) пункт 1 статьи 375 изложить в следующей редакции:

«1. Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налога.

При определении налоговой базы имущество, признаваемое объектом налога, учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

В случае, если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, стоимость указанных объектов для целей налогообложения определяется как разница между их первоначальной стои-

мостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета в конце каждого налогового (отчетного) периода.»;

29) в пункте 4 статьи 376 слова «объектом налогообложения» заменить словами «объектом налога»;

30) в пункте 1 статьи 377 слова «объектом налогообложения» заменить словами «объектом налога»;

31) пункт 1 статьи 388 изложить в следующей редакции:

«1. Налогоплательщиками налога (далее в настоящей главе – налогоплательщики) признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками, признаваемыми предметом налога в соответствии со статьей 389 настоящего Кодекса, на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения, если иное не установлено настоящим пунктом.

В отношении земельных участков, входящих в имущество, составляющее паевой инвестиционный фонд, налогоплательщиками признаются управляющие компании. При этом налог уплачивается за счет имущества, составляющего этот паевой инвестиционный фонд.»;

32) статью 389 изложить в следующей редакции:

«Статья 389. Объект налога

1. Объектом налога признается факт владения на праве собственности, постоянного (бессрочного) пользования, пожизненного наследуемого владения земельных участков, расположенных в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), на территории которого введен налог.

2. Предметом налога являются земельные участки.

3. Не признаются предметом налога:

1) земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с законодательством Российской Федерации;

2) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, которые заняты особо ценными объектами культурного наследия народов Российской Федерации, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия, музеями-заповедниками;

3) утратил силу с 1 января 2013 года;

4) земельные участки из состава земель лесного фонда;

5) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда;

б) земельные участки, входящие в состав общего имущества многоквартирного дома.»;

33) в пункте 1 статьи 390 слова «объектом налогообложения» заменить словами «объектом налога»;

Статья 3

Настоящий Федеральный закон вступает в силу по истечении одного месяца со дня его официального опубликования.

Президент
Российской Федерации

Москва, Кремль
дата
№ (номер)-ФЗ