

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

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

кандидата юридических наук

Саратов – 2018

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Саратовская государственная юридическая академия».

Научный руководитель	доктор юридических наук, профессор ПОКАЧАЛОВА Елена Вячеславовна
Официальные оппоненты:	ГРИЦЕНКО Валентина Васильевна доктор юридических наук, профессор, ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет», профессор АРЗУМАНОВА Лана Львовна доктор юридических наук, доцент, ФГБОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)», профессор
Ведущая организация	Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования « Ростовский государственный экономический университет (РИНХ) » (юридический факультет)

Защита состоится 27 июня 2018 года в 12:00 часов на заседании диссертационного совета Д 212.239.01 при федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Саратовская государственная юридическая академия» по адресу: 410056, г. Саратов, ул. Чернышевского, 104, зал заседаний диссертационных советов.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Саратовская государственная юридическая академия» (<http://test.ssla.ru/diss.phtml>).

Автореферат разослан «__» апреля 2018 года.

**Ученый секретарь
диссертационного совета**



Кобзева Елена Васильевна

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

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 правоотношений, разработать рекомендации по совершенствованию законо-

дательства 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. Гор-

буновой, 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. Сабикеновой, 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 (обязательный 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 функций налогов и последняя фактически утрачивает свое значение. Для нейтрализации указанных криминальных рисков при исполнении налогопла-

тельщиком 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 налогооблагающая 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 ор-

ганизаций, 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, спо-

собный 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 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»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.

Степень достоверности результатов исследования. Результаты проведенного исследования обеспечены методологической обоснованностью, непротиворечивостью теоретических положений, взятых за основу, логикой

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

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 современном 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 практи-

ка» (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.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновывается актуальность избранной темы диссертационного исследования, характеризуется степень ее научной разработанности; определяются цель и задачи, объект и предмет исследования, его методологическая, теоретическая, нормативно-правовая и эмпирическая основы; раскрывается научная новизна диссертации; формулируются положения, выносимые на защиту; обозначается теоретическая и практическая значимость полученных результатов; обосновывается степень их достоверности результатов; приводятся данные об апробации результатов диссертационного исследования и структуре работы.

В главе первой «Возникновение и прекращение обязанности по уплате налога в системе российского налогового права и российского законодательства о налогах и сборах», состоящей из трех параграфов, проводится детальный анализ финансово- (налогово-)правовых основ возникновения и прекращения обязанности по уплате налога. Содержание главы составляет исследование обязанности по уплате налога 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.

В первом параграфе «*Обязанность по уплате налога и налоговое обязательство: понятие, сущность, проблемы соотношения*» выявляются различные точки зрения о правовой природе обязанности по уплате налога и налогового обязательства. На основе анализа конституционных и финансово-правовых (налогово-правовых) норм, рассмотрения правовых позиций, а также существующих научных разработок специалистов в области финансового права, сформулированы авторские определения, определяющие правовую природу обязанности по уплате налога и налогового обязательства, что находит отражение в положениях, выносимых на защиту.

Обосновано, что налоговое обязательство является разновидностью публичного финансового обязательства и включает в себя обязанность налогоплательщика уплатить налог и обязанность государства принять его должным образом. Анализ соотношения обязанности по уплате налога и налогового обязательства позволил определить, что 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 публичной природой государства и государственной власти. Установлено, что опасения ряда ученых 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 обяза-

тельству. Публичные цели налогового регулирования способствовали при-
внесению определенных публично-правовых элементов в процесс реализа-
ции налогового обязательства.

Определено, что особенность налоговых отношений заключается в их
волевом, публично-правовом характере, в иерархическом взаимодействии
субъектов, чем обусловлена и соответствующая субординация правовых ак-
тов и норм.

Выявлено, что неотъемлемым признаком метода финансово- и налого-
во-правового регулирования является императивность, однако императивный
метод должен применяться в сочетании с иными методами правового регу-
лирования, в частности диспозитивным.

Второй параграф *«Правовое регулирование возникновения обязанности
по уплате налога: доктринальные и правоприменительные аспекты»* посвя-
щен анализу правовых норм, определяющих основания возникновения обя-
занности по уплате налога. Особое внимание уделено вопросу установления
налога. Подчеркивается, что именно с установлением налога начинается ре-
ализация публичного, прежде всего государственного, интереса. Заложенный
в основание системы налогообложения публичный интерес позволяет госу-
дарству осуществлять формирование финансовых ресурсов в необходимой
правовой форме. Отмечается, что публичный интерес в налоговых правоот-
ношениях проявляется в обязанности налогоплательщика уплачивать уста-
новленные законом налоги и, соответственно, в обязанности государства
принимать все меры по регулированию отношений в сфере налогообложе-
ния, 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.

Аргументировано, что постановка на учет в налоговых органах являет-
ся элементом налоговой деятельности государства (публично-правового об-
разования) и реализуемого им налогового процесса. Предлагается авторская

дефиниция постановки на учет в налоговых органах, которая сформулирована как положение на защиту.

Отмечается, что 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.

Анализ законодательства о налогах и сборах и научной литературы позволяет сделать вывод, что факт наличия у налогоплательщика налогооблагающей 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. Отмечается, что 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. Сформулированы авторские определения объекта и предмета налога.

В третьем параграфе *«Финансово- (налогово-)правовые основы и дискуссионные аспекты прекращения обязанности по уплате налога»* рассмотрены основания прекращения обязанности по уплате налога. Предложено изменить и расширить законодательно закрепленные основания прекращения обязанности по уплате налога, что отражено в положениях на защиту.

Отмечается, что законодательное закрепление возможности уплаты налога за налогоплательщика иным лицом за счет собственных средств последнего может повлечь за собой возникновение криминогенных факторов. Обращается внимание на необходимость законодательно предусмотреть заключение договора между налогоплательщиком и иным лицом (плательщи-

ком налога), где должна быть предусмотрена возможность регрессного взыскания лицом, реально уплатившим налог (плательщиком налога), израсходованных им денежных средств с налогоплательщика в течение трех лет, в целях защиты имущественных интересов плательщиков налогов.

Установлена институциональная принадлежность обязанности по уплате налога налоговому праву как подотрасли финансового права. Место обязанности по уплате налога в системе налогового права определено исходя из того, что налоговое право является подотраслью финансового права как отрасли права, подотраслью науки финансового права и самостоятельной учебной дисциплиной. Выявлено, что институт обязанности по уплате налога содержит правовые нормы, регулирующие общественные отношения, связанные с возникновением, изменением и прекращением обязанности по уплате налога. Установлено, что правовой институт обязанности по уплате налога находит свое внешнее выражение в законодательстве о налогах и сборах (подотрасли финансового законодательства).

Глава вторая «Правовое регулирование изменения обязанности по уплате налога» включает в себя три параграфа и посвящена финансово-(налогово-)правовому регулированию изменения обязанности по уплате налога; в ней проведен научный анализ проблем, возникающих в процессе предоставления отсрочки (рассрочки) по уплате налога и инвестиционного налогового кредита; выдвинуты научно-обоснованные рекомендации по их устранению.

В первом параграфе *«Особенности финансово- (налогово-)правового регулирования изменения обязанности по уплате налога»* выявлены и раскрыты условия и обстоятельства, посредством которых осуществляется изменение срока уплаты налога. Рассматривается становление института изменения обязанности по уплате налога и сами формы изменения срока уплаты налога. Анализ исторического пути позволил определить, что практика предоставления налогового кредита в России себя не оправдала. Проанализировав нормы Налогового кодекса РФ, регулирующие порядок предоставле-

ния отсрочки (рассрочки) и инвестиционного налогового кредита, автор приходит к выводу, что глава 9 НК РФ содержит в себе большое количество нормативных условий, предусматривающих возможность изменения обязанности по уплате налога. В диссертационном исследовании осуществлена авторская классификация условий, предусматривающих возможность изменения обязанности по уплате налога. При анализе данных условий обращается внимание на то, что изменение обязанности по уплате налога не отменяет существующей и не создает новой обязанности по уплате налога.

Выдвигается тезис о возможности включения в перечень оснований для отказа лицам, претендующим на изменение срока уплаты налога, если в отношении них возбуждена процедура банкротства или вынесено судебное постановление о дисквалификации.

Отмечается, что изменение срока исполнения обязанности налогоплательщика по уплате налога является одним из немногих примеров регулирования налоговых отношений диспозитивным методом, однако 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.

Во втором параграфе *«Отсрочка (рассрочка) по уплате налога как форма изменения срока уплаты налога»* рассмотрены основания и условия предоставления отсрочки (рассрочки) по уплате налога. При анализе данных оснований обращается внимание на необходимость дополнения оснований предоставления отсрочки или рассрочки физическим лицам, в частности в законе речь должна идти не об имущественном положении физического лица, исключающем единовременную уплату налога, а об отсутствии у него достаточных денежных средств для своевременного исполнения обязанности по уплате налога, обусловленного временной неплатежеспособностью, при наличии документального подтверждения. Обоснована необходимость уточнения круга лиц, которым может быть предоставлена отсрочка или рассрочка

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

В третьем параграфе *«Инвестиционный налоговый кредит в системе форм изменения обязанности по уплате налога: теоретико-правовые проблемы»* отдельное внимание уделено выявлению правовой природы договора об инвестиционном налоговом кредите. Подробно анализируются основания предоставления инвестиционного налогового кредита. Отмечается, что инвестиционный налоговый кредит как форма изменения срока уплаты налога в Российской Федерации, в отличие от отсрочки (рассрочки), применяется достаточно редко, и для того, чтобы сделать его действенным механизмом поддержки инвестиционных проектов для малого и среднего бизнеса, необходимо расширить основания его предоставления. Со ссылкой на мнение специалистов указывается, что инвестиционный налоговый кредит в регулировании налоговых отношений никакой заметной роли не играет, но при этом сама система предоставления инвестиционного налогового кредита с учетом последних изменений законодательства имеет потенциал для более гибкого и оперативного регулирования отношений по предоставлению названного кредита.

Соискатель приходит к выводу о том, что 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. Предлагается пересмотреть сроки предоставления инвестиционного налогового кредита, увеличить его до максимального предела, то есть до десяти лет, что станет существенной поддержкой для развития инвестиционных проектов субъектами малого и среднего бизнеса.

Предложенные изменения в законодательство о налогах и сборах в части предоставления инвестиционного налогового кредита отражены в положениях, выносимых на защиту. Одновременно разработан проект текста Фе-

дерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации».

В **заключении** комплексно излагаются результаты и выводы, полученные автором в ходе исследования и перспективы дальнейшей разработки темы диссертации.

Основные результаты диссертационного исследования отражены в следующих опубликованных автором работах:

- статьи в рецензируемых научных изданиях, перечень которых утвержден ВАК при Минобрнауки России:

1. Печёнкина, А. А. Соотношения понятия налогового обязательства по законодательству Российской Федерации и Республики Казахстан [Текст] / А. А. Печёнкина // Право и политика. – 2008. – № 6 (102). – С. 1330-1335 (0,7 а.л.).

2. Печёнкина, А. А. Сравнительный анализ налоговых обязательств Российской Федерации и Республики Казахстан [Текст] / А. А. Печёнкина // Вестник Челябинского государственного университета. – 2009. – № 7 (145). – С. 57-62 (0,7 а.л.).

3. Печёнкина, А. А. Недостатки правового регулирования оснований возникновения обязанности по уплате налога [Текст] / А. А. Печёнкина // Научный вестник Омской академии МВД России. – 2013. – № 3 (50). – С. 20-24 (0,5 а.л.).

4. Печёнкина, А. А. О правовой природе возникновения и прекращения обязанности по уплате налога [Текст] / А. А. Печёнкина // Налоги и налогообложение. – 2014. – № 2 (116). – С. 138-147 (0,5 а.л.).

5. Печёнкина, А. А. Обязанность по уплате налога как правовая категория [Текст] / А. А. Печёнкина // Научный вестник Омской академии МВД России. – 2014. – № 2 (53). – С. 46-50 (0,4 а.л.).

6. Печёнкина, А. А. Изменение срока уплаты налога: может ли государство помочь налогоплательщику [Текст] / А. А. Печёнкина // Научный

вестник Омской академии МВД России. – 2014. – № 3 (54). – С. 13-17 (0,4 а.л.).

- статьи в сборниках материалов конференций:

7. Печёнкина, А. А. Особенности прекращения налогового обязательства принудительным исполнением по законодательству Российской Федерации и Республики Казахстан [Текст] / А. А. Печёнкина // VI Омские торгово-экономические чтения : матер. междунар. науч.-практ. конф. «Повышение конкурентоспособности российской экономики в современных условиях: управленческие, финансовые, коммерческие аспекты». В 2-х ч. Ч. 2. – Омск : Изд-во Омский институт (филиал) РГТЭУ, 2008. – С. 408-413 (0,3 а.л.).

8. Печёнкина, А. А. Теоретико-правовые аспекты правовой природы обязанности по уплате налога [Текст] / А. А. Печёнкина // Пятый международный научный конгресс «Роль бизнеса в трансформации российского общества – 2010».– М. : Изд-во ООО «Global Conferences», 2010. – С. 752-754 (0,3 а.л.).

9. Печёнкина, А. А. Сравнительно-правовой анализ использования категории «налоговое обязательство» в странах СНГ [Текст] / А. А. Печёнкина // Законность и правопорядок в современном обществе : сб. матер. II междунар. науч.-практ. конф. В 2-х ч. Ч. 2 / под общ. ред. С.С. Чернова. – Новосибирск : Изд-во НГТУ, 2010. – С. 36-40 (0,3 а.л.).

10. Печёнкина, А. А. Основания предоставления отсрочки (рассрочки) по уплате налогов [Текст] / А. А. Печёнкина // Актуальные проблемы формирования правового государства в Российской Федерации : матер. II всерос. науч.-практ. конф. – Уфа : РИЦ БашГУ, 2012. – С. 76-80 (0,3 а.л.).

11. Печёнкина, А. А. Проблемы соотношения понятий «объект налога» и «предмет налога» в российском налоговом законодательстве [Текст] / А. А. Печёнкина // Законность и правопорядок в современном обществе : сб. матер. XIII междунар. науч.-практ. конф. / под общ. ред. С. С. Чернова. – Новосибирск : ООО Агентство «СИБПРИНТ» 2013. – С. 170-174 (0,3 а.л.).

12. *Печёнкина, А. А.* Конституционные основы обязанности по уплате налога [Текст] / А. А. Печёнкина // Законность и правопорядок в современном обществе : сб. матер. XVII междунар. науч.-практ. конф. / под общ. ред. С.С. Чернова. – Новосибирск : Изд-во ЦРНС, 2014. – С. 157-161 (0,3 а.л.).

13. *Печёнкина, А. А.* История развития института изменения срока исполнения обязанности по уплате налога в России [Текст] / А. А. Печёнкина // Законность и правопорядок в современном обществе : сб. матер. XXIV междунар. науч.-практ. конф. – Новосибирск : Изд-во ЦРНС, 2015. – С. 100-104 (0,3 а.л.).

14. *Печёнкина, А. А.* К вопросу о значении предмета налога для юридической конструкции налога [Текст] / А. А. Печёнкина // Социально-экономические науки и гуманитарные исследования : сб. матер. V междунар. науч.-практ. конф. – Новосибирск : Изд-во ЦРНС, 2015. – С. 160-163 (0,25 а.л.).

15. *Печёнкина, А. А.* Взимание налогов как исключительное право государства [Текст] / А. А. Печёнкина // Экономика и юриспруденция: теория и практика : сб. публикаций научного журнала «Globus» по матер. X междунар. науч.-практ. конф. – Санкт-Петербург : Научный журнал «Globus», 2016. – С. 101-104 (0,25 а.л.).

16. *Печёнкина, А. А.* Имущественные налоговые вычеты как разновидность налоговых льгот [Текст] / А. А. Печёнкина // Научные исследования и разработки молодых ученых : сб. матер. XI междунар. молодеж. науч.-практ. конф. – Новосибирск : Изд-во НГТУ, 2016. – С. 181-186 (0,3 а.л.).

17. *Печёнкина, А. А.* Обязанность по уплате налога как область научных исследований [Текст] / А. А. Печёнкина // Право, наука, образование: традиции и перспективы : сб. ст. по матер. междунар. науч.-практ. конф., посвящ. 85-летию Саратовской государственной юридической академии (в рамках VII Саратовских правовых чтений, 29-30 сентября 2016 г.). – Саратов : Изд-во ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия», 2016. – С. 143-144 (0,2 а.л.).

18. *Печёнкина, А. А.* Региональный инвестиционный проект как инструмент налоговой политики и повышения инвестиционной привлекательности регион [Текст] / А. А. Печёнкина // Наука сегодня: фундаментальные и прикладные исследования : матер. междунар. науч.-практ. конф. (27 сентября 2017 г.). – В 2-х ч. – Ч. 2. – Вологда : Изд-во ООО «Маркер», 2017. – С. 51-54 (0,3 а.л.).

19. *Печёнкина, А. А.* К вопросу о применении налоговых льгот при реализации региональных инвестиционных проектов [Текст] / А. А. Печёнкина // Наука сегодня: проблемы и перспективы развития : матер. междунар. науч.-практ. конф. (29 ноября 2017 г.). – В 3-х ч. – Ч. 3. – Вологда : Изд-во ООО «Маркер», 2017. – С. 55-57 (0,2 а.л.).

- статьи в иных научных изданиях:

20. *Печёнкина, А. А.* Налоговое обязательство как институт налогового права [Текст] / А. А. Печёнкина // Вестник Омского университета. Серия : Право. – 2007. – № 3 (12). – С. 112-116 (0,4 а.л.).

21. *Печёнкина, А. А.* Институт обеспечения исполнения налогового обязательства в российском налоговом праве [Текст] / А. А. Печёнкина // Вестник Сибирского отделения Академии военных наук. – 2011. – Вып. 6. – С. 38-41 (0,2 а.л.).