

УДК 347.73(479.24)

М.И. ДАМИРЧИЕВ, Национальная юридическая академия Украины имени Ярослава Мудрого

К ВОПРОСУ О ПУБЛИЧНОЙ ПРИРОДЕ НАЛОГОВОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА ПО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ РЕСПУБЛИКИ АЗЕРБАЙДЖАН

Ключевые слова: налог, обязательство, законодательство

Для Республики Азербайджан характерно становление рыночных механизмов управления экономикой государства, что, безусловно, требует достаточно времени и усилий, и порой происходит методом проб и ошибок. Безусловно, положительным есть отказ от административно-планового регулирования экономикой и сохраняющиеся тенденции построения рыночной системы хозяйствования. В связи с вовлечением в реализацию экономических функций государства наряду с публичными субъектами частных, важно сохранять баланс между государственными (публичными) и частными интересами. Установление рационального соотношения в данном случае есть одним из условий эффективного развития экономики, поскольку именно деятельность субъектов предпринимательства является основой экономического развития большинства ведущих стран мира, внутренним источником устойчивого экономического движения любого государства [1, с.93].

Следует особо отметить вклад в разработку проблемы налоговой обязанности таких ученых, как Н.П. Кучерявенко, М.А. Перепелица, С.М. Рагимова. Вместе с тем, ряд вопросов остались этими авторами упущенными. Поэтому целью статьи является исследование публичной природы налогового обязательства по законодательству Республики Азербайджан. Новизна работы заключается в анализе правовой природы налоговой обязанности, основанной на современной пра-

вовой базе.

Отметим, что регулирование поведения людей в обществе всегда требовало в качестве основы наличие правовых механизмов. Развитие производительных сил привело к воздействию на волю и поведение людей преимущественно через правовые предписания. Для их реализации необходимо и логично было появление субъекта, без которого правовое предписание было бы пустым звуком, которое как формировало их само, так и санкционировало, подходящие ему по содержанию – государства. Это и лежало в основе объективных процессов облечения в правовую форму волевых актов участников отношений.

Одним из исходных моментов при построении механизма правового воздействия на отношения налогообложения является формирование конструкции налоговой обязанности, которая определяет рамки регулирования поведения субъектов налоговых отношений, закрепление в правовом статусе лиц, участвующих в налоговых отношениях субъективных прав и обязанностей. При этом речь идет не только о закреплении предписаний, предоставляющих возможность или необходимость действовать тем или иным образом, но и об определенном соотношении управомочивающих и обязывающих норм в воздействии на поведение участников налоговых отношений.

Традиционно налоговая обязанность ассоциируется с поведением плательщиков налогов и сборов, иных обязанных лиц [2, 3]. В то же время, налоговая обязанность предполагает и воздействие на деятельность как управомоченных субъектов, представляющих государство в налоговых отношениях, так и обязанных субъектов, осуществляющих учет, уплату налогов и сборов, налоговую отчетность. В первом случае налоговая обязанность выражает отношения между государством и компетентными государственными органами, которые наделены полномочиями по управлению и контролю налогообложения. Во втором случае налоговая обязанность охватывает весь комплекс действий обязанных лиц. Базовым элементом налоговой обязанности в широком понимании яв-

ляется обязанность налогоплательщика по уплате налога. Однако остальные группы, хотя и являются менее значимыми, все же составляют неотъемлемую часть налоговой обязанности. В этом случае, на наш взгляд, целесообразно провести классификацию налоговых обязанностей.

Блоки налоговых обязанностей различаются по значению и составляют группы основных и дополнительных обязанностей. К основным из них относятся те обязанности, которые связаны непосредственно с уплатой налога. Именно уплата налога в соответствии со ст.73 Конституции Республики Азербайджан является конституционной обязанностью каждого, и именно она является основой всех налоговых обязанностей плательщика. Дополнительные же обязанности детализируют исполнение основной обязанности по уплате. В связи с исполнением этих обязанностей происходит своевременная и полная уплата налогов.

Совокупность налоговых обязанностей можно классифицировать и по времени исполнения, первенствуют среди которых обязанности налогового учета. Важно иметь в виду, что налоговый учет может осуществляться и в ходе уплаты налога, и по результатам уплаты, однако мы рассматриваем эту группу обязанностей на основании общего определения количественного размера налоговой обязанности. Только после этого возможно непосредственно перечисление налога (вторая по времени исполнения группа обязанностей). Безусловно, регулирование особенностей налогового учета зависит от типа системы налогообложения и может существенно отличаться в разных странах [4, с.78-83]. Третьей группой обязанностей налогоплательщика являются обязанности относительно налоговой отчетности, которые являются неотъемлемым элементом налоговой обязанности. Плательщик обязан не только уплатить налог, но и отчитаться перед государством в лице налоговых органов, что налоговые средства поступили не только в необходимом объеме, но и в соответствующие сроки.

При определении обязанностей и прав на-

логоплательщиков важнейшей задачей является решение проблемы определенной корреспонденции: прав налоговых органов, обязанностей налогоплательщиков, налоговых правонарушений. Во-первых, упорядочив соотношение прав налоговых органов и обязанностей налогоплательщиков, можно внести основу ликвидации ведомственного произвола, когда налоговые органы имеют право проверять и контролировать только то, что обязаны осуществлять налогоплательщики. Во-вторых, в жесткой взаимосвязи должны находиться обязанности налогоплательщиков и их правонарушения, когда закрепленным в исчерпывающем перечне обязанностям плательщиков налогов и сборов будет соответствовать система правонарушений (которые делятся на административные проступки и преступления), в которой определенному количеству видов обязанностей должно соответствовать такое же количество правонарушений. Таким образом, образуется четкая зависимость наступления конкретных санкций от нарушения или невыполнения определенной обязанности [5, с.116].

Содержание налоговой обязанности регулируется несколькими статьями Налогового кодекса Республики Азербайджан (ст.ст.66, 67, 77, 78, 81, 86) [6]. Исходя из природы налогово-правового регулирования, представляется не логичным название ст.77 «Налоговое обязательство». Прежде всего, потому, что более последовательной, на наш взгляд, представляется постановка вопроса об обязанности, а не обязательстве. Кроме того, в такой редакции исчезает адресная направленность данной обязанности плательщику. В данном случае считаем более обоснованным использование термина «обязанность», так как обязательство - категория гражданско-правовая; оно может возникнуть только из договорных отношений, стороны которых сами для себя устанавливают обязательства перед другой стороной [2, с.138]. Налоговая же обязанность носит безусловный и безвозмездный характер, что качественно отличает ее от гражданско-правового обязательства: во-первых, она возникает независимо от воли обязанного лица; во-вторых, она не пред-

полагает выполнения другой стороной налоговых правоотношений какого-либо встречного обязательства. Более того, законодатель фактически сам себе противоречит, когда дает заглавие статье 77 «Налоговое обязательство», а в ч.1 данной статьи налоговое обязательство раскрывает через обязанность налогоплательщика по уплате установленного налога [6].

В основе регулирования налоговых правоотношений лежит метод властных предписаний. Прежде всего, он определяет, что в налоговых правоотношениях у одной из сторон преобладают обязанности, у другой – права. Далее, исходя из содержания метода властных предписаний, субъекты налоговых правоотношений не могут по своему усмотрению приобретать налоговые права и исполнять налоговые обязанности, а также определять их содержание. Они реализуют налоговые права и обязанности, только если последние установлены в соответствующих законах (подзаконных актах). И, наконец, метод властных предписаний определяет юридическое неравенство субъектов налоговых правоотношений. Одни субъекты имеют юридически властные полномочия относительно других субъектов, которые не имеют таких встречных полномочий. В соответствии с п.77.1 ст.77 НК АР налоговым обязательством налогоплательщика считается обязанность налогоплательщика по уплате установленного налога (в том числе текущих налоговых платежей) в случаях и в порядке, указанном в Кодексе [6]. Такая позиция, на наш взгляд, отражает несколько упрощенное восприятие налоговой обязанности, тогда как содержание налоговой обязанности несколько шире и не сводится к одной лишь уплате налога. Налоговая обязанность включает обязанность по уплате налога, по налоговому учету и отчетности и содержание налоговой обязанности подразумевает не только уплату налога, а и все обязанности налогоплательщика, связанные с налогами. Налогоплательщик должен не только уплатить налог, но и вести налоговый учет, а также отчитываться в налоговых органах об уплате налогов [5, с.116].

Отдельной проблемой при регулировании налоговой обязанности является ее выполнение. Однако сегодня это нашло слишком противоречивое законодательное закрепление [6]. Трактовка законодательных норм действующего налогового законодательства Республики Азербайджан содержит ряд противоречий. Так, ч.2 ст.78 Налогового кодекса Республики Азербайджан устанавливается, что выполнение налоговых обязательств осуществляется в последовательности, предусмотренной Гражданским кодексом, хотя ч.2.5 Гражданского кодекса Республики Азербайджан устанавливается, что к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе налоговым, финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство и иные правовые акты не применяются, если иное не предусмотрено законодательством [6]. Традиционная норма гражданских кодексов [7] в данном случае излагается некорректно, поскольку абсолютно неясно, что имеется в виду под неприменяемыми иными правовыми актами. Более того, на наш взгляд, ошибочно делегировать модель императивно регулируемого поведения в сфере налогообложения гражданско-правовому кодифицированному акту, построенному на принципах диспозитивности, что, по сути, противоречит налогово-правовому регулированию.

Сложно согласиться также с положением ч.4 ст.78 Налогового кодекса Республики Азербайджан «Выполнение налоговых обязательств не может быть возложено на другое лицо» [6]. Вряд ли данная норма соответствует действительности, поскольку в рамках института налогового представительства, налогового агентства выполнение налоговой обязанности как раз и делегируется на определенных условиях другому лицу. Кроме того, в соответствии с ч.4 ст.77 Налогового кодекса Республики Азербайджан налоговое обязательство считается прекращенным в ряде случаев, в том числе и со смертью налогоплательщика или с признанием его умершим. Это абсолютно естественная и верная норма. В

связи с этим сложно согласиться с подходом налогового законодательства Республики Азербайджан по исполнению налогового обязательства умерших – ст.81 Налогового кодекса Республики Азербайджан «Выполнение налоговых обязательств умерших, без вести пропавших или недееспособных физических лиц». Этой статьей регулируется как выполнение налогового обязательства умершего физического лица [6], так и налоговая задолженность умерших физических лиц [6]. Такое положение противоречит как формальной, так и юридической логике. По тексту статьи приходится догадываться, что речь идет о действиях наследника умершего физического лица, и в данном случае налоговые обязательства возникнут уже у него при вступлении в правонаследования, но ни в коем случае не у умершего физического лица.

ЛИТЕРАТУРА

1. Ручкина Г. Ф. Финансово-правовое регулирование предпринимательской деятель-

ности / Г. Ф. Ручкина. – М. : ИД «Юриспруденция», 2003. – 414 с.

2. Налоговое право : учебное пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : ИД ФБК Пресс, 2000. – 608 с.

3. Перепелица М. А. Правовое регулирование статуса плательщиков налогов и сборов в Украине : монография / М. А. Перепелица ; под ред. проф. Н. П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2003. – 116 с.

4. Рагимова С. М. Публично-правовое регулирование предпринимательской деятельности (финансово-правовой аспект): дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.14 / Рагимова Севиндж Мубариз кызы. - Баку, 2005. – 189 с.

5. Кучерявенко Н. П. Налоговое право : учебник / Н. П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2001. - 242 с.

6. Налоговый кодекс Азербайджанской Республики. – Баку : Издательский дом «Бюллетень Бизнесмена», 2003. – 507 с.

7. Гражданский кодекс Российской Федерации: Часть первая и вторая. – М. : Юрист, 1999. - 832 с.

Дамирчиев М. И. К вопросу о публичной природе налогового обязательства по законодательству Республики Азербайджан / М. И. Дамирчиев // Форум права. – 2010. – № 1. – С. 62–65 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2010-1/10dmizra.pdf>

Рассматривается конструкция налоговой обязанности, которая содержится в законодательстве Республики Азербайджан. Подчеркивается, что речь идет не только о закреплении предписаний, предоставляющих возможность или необходимость действовать тем или иным образом, но и об определенном соотношении управомочивающих и обязывающих норм в воздействии на поведение участников налоговых отношений.

Дамирчиев М.И. До питання про публічну природу податкового зобов'язання за законодавством Республіки Азербайджан

Розглядається конструкція податкового обов'язку, яка міститься в законодавстві Республіки Азербайджан. Підкреслюється, що йдеться не лише про закріплення приписів, що надають можливість або необхідність діяти тим або іншим чином, але й про певне співвідношення уповноважуючих і зобов'язальних норм при впливі на поведінку учасників податкових відносин.

Damirchiev M.I. To a Question on the Public Nature of Tax Obligation under the Republic Azerbaijan Legislation

The design of a tax duty which contains in the Republic Azerbaijan legislation is considered. It is underlined that it is a question not only of fastening of the instructions giving possibility or necessity to operate in one way or another, but also about a certain parity of obliging norms in influence on behavior of participants of tax relations.