

УДК 347.73

В.Г. ПАРКУЛАБ, Национальный университет «Юридическая академия Украины имени Ярослава Мудрого»

КАТЕГОРИЯ «ОБЯЗАННОСТИ» КАК ИСХОДНОЕ НАЧАЛО В РЕГУЛИРОВАНИИ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

Ключевые слова: налог, налоговые отношения, налоговая обязанность

Принципиальной особенностью упорядочения налоговых отношений между их участниками является использование системы императивных предписаний. В этом случае необходимо отталкиваться от тех фундаментальных начал, которые связываются с содержанием понятия «правовая (юридическая) обязанность». Именно на базе этого и можно сформировать логическую конструкцию, как содержания, так и соотношения обязанностей по учету, уплате и отчетности в режиме налогово-правового регулирования.

В работах дореволюционных ученых довольно содержательно раскрываются основные исходные начала характеристики данной категории. Г.Ф. Шершеневич подчеркивал, что «правовая обязанность – это, прежде всего, сознание связанности своей воли; человек вынуждается сообразовать свое поведение с предъявленными к нему извне требованиями; юридически связанным следует признать того, к кому обращено веление норм права» [1, с.619]. Ф. Регельсбер сводил юридическую обязанность к понятию «должное», подчеркивая, что обязанность – это «связанность воли», и юридической обязанности соответствует субъективное право [2, с.38].

Выходя с этого, целью статьи есть характеристика категории «обязанность» как основного понятия в налогово-правовом регулировании. Новизна работы заключается в усовершенствовании существующих представлений о понятии «налоговая обязан-

ность» и ее составляющих, особенностях процедуры ее исполнения.

Середина XX века обусловила новый этап в характеристике данного явления. При этом важно иметь в виду, что данный период развития советской науки объективно зависел от превалирующих в то время тоталитаристских подходов в оценке, фактически, любого правового явления. С.Н. Братусь определял юридическую обязанность как меру поведения, означающую «долженствование, необходимость этого поведения со стороны обязанного лица» [3, с.11]. В то же время, Р.О. Халфина, не считала обоснованным определение юридической обязанности через субъективное право. По ее мнению, «включение понятия интереса управомоченного субъекта в определение обязанности могло бы служить основанием для субъективной оценки обязанных интересов управомоченного, что не способствует строгому определению связи прав и обязанностей» [4, с.242].

Особое внимание в соотношении категорий «право», «обязанность», «полномочие» уделял в своих работах С.Ф. Кечекьян. Он обращал внимание на то, что «должное поведение» означает поведение, соответствующее обязанности; данное понятие характеризует исполнение обязанности, а не саму обязанность. При этом, правовая обязанность характеризовалась им как обусловленная содержащимся в нормах права требованием и обеспеченная государственным принуждением необходимостью определенного поведения. «...При неисполнении обязанности «необходимость» сохраняется, хотя должного поведения нет» [5, с.60]. Таким образом, С.Ф. Кечекьян, не отвергая полностью понятие «должное», все же указывает на «необходимость» как на главный, определяющий признак правовой обязанности.

С характеристикой вида и меры предписываемого поведения связывали природу юридической обязанности Н.И. Матузов и Б.М. Семенко. Они подчеркивали, то, что безмерных, неопределенных обязанностей (вне границ и объема) не существует, а содержание юридической обязанности включает

4 элемента, образующие структуру обязанности: необходимость совершить определенные действия; необходимость воздержаться от совершения определенных действий; необходимость требовать совершения или несовершения определенных действий со стороны других лиц; необходимость отвечать за неисполнение предписанных действий [6, с.28–37].

Налоговая обязанность как обязанность платить налоги и сборы, осуществлять налоговый учет, составлять и предоставлять налоговые декларации и иные формы отчетности, является как предмет научных исследований относительно новым направлением. В некоторых случаях наиболее эффективную реализацию государственных функций в этих условиях связывают с согласованием публично-правовых и частноправовых интересов. Это обуславливается тем, что до начала 90-х годов XX века налоги, фактически, не рассматривались в качестве основного источника государственных доходов. Это связывалось с тем, что формирование бюджетных доходов опиралось на приоритет только государственной собственности, что и объясняло отсутствие потребности в соответствующих научных исследованиях.

И.И. Кучеров, анализируя отличительные особенности налоговой обязанности, отмечает, что последняя выступает разновидностью публичных обязанностей. Через данную конструкцию государство возлагает на юридических и физических лиц меру должного поведения участника правоотношения. Кроме того, она заключается в обязанности заплатить в определенном размере и в установленный срок налоги (сборы); предусматривается законодательством о налогах и сборах; ее исполнение обеспечивается силой государственного принуждения; возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных законодательством о налогах и сборах [7, с.140]. По мнению И.И. Кучерова и О.О. Журавлевой, для обязанности по уплате налогов является характерным: количественная определенность; временная определенность; процессуальная определенность [8, с.62].

Количественная определенность обуславливает реализацию центрального элемента системы налоговой обязанности – перечисление определенной суммы налогов в бюджет. Уплата налога осуществляется в соответствии с положениями действующего налогового законодательства. В то же время, вряд ли данная составляющая налоговой обязанности может иметь самостоятельное, изолированное значение. Дело в том, что для определения суммы налога, подлежащей перечислению в бюджет (осуществление обязанности по уплате налога) необходимо реализовать обязанность по исчислению налога на основе определенных учетных действий (реализация обязанности по налоговому учету). Таким образом, количественная определенность как составляющая обязанности по уплате определяется и зависит от выполнения обязанности по налоговому учету.

Временная определенность связывает налоговую обязанность со строго определенными сроками, в течение которых обязанное лицо должно исчислить и исполнить налоговую обязанность. Причем, временная определенность, на наш взгляд, имеет двойственное значение, что обуславливает ее родовую и видовую природу. С одной стороны, осуществление налоговой обязанности как системы должна быть своевременно исполнена в целом. С другой стороны, эта своевременность и точность определяется соблюдением сроков исполнения каждой составляющей: обязанности по учету, обязанности по уплате, обязанности по отчетности. Срок исполнения каждой из этих составляющих рассматривается как один из элементов налогообложения, который в обязательном порядке должен быть определен актом законодательства о налогах и сборах для того, чтобы налог считался установленным.

Процедурная определенность гарантирует закрепление как налоговой обязанности в целом, так и соответствующих ее составляющих, которые должны исполняться в соответствии с законодательно установленным порядком. Основными аспектами, касающимися поряд-

ка исполнения налоговой обязанности являются: а) уплата налога налогоплательщиком; б) применение порядка очередности платежей; в) своевременность и полнота уплаты налога; г) уплата налога в наличной или безналичной форме; д) обязанность по уплате налога должна исполняться в национальной валюте; е) момент исполнения обязанности по уплате налога.

С.Г. Пепеляев определяет обязанность платить налоги (сборы) как представляющую собой «обобщенное требование», которое можно разделить на: обязанность правильно исчислять налог; обязанность уплачивать налог в полном объеме; обязанность уплачивать налог своевременно; обязанность уплачивать налог в установленном порядке [9, с.177]. Обязанность правильно исчислять налог включает действия участников налоговых правоотношений (налогоплательщиков, налоговых агентов, налоговых представителей, налоговых органов) по исчислению конкретного размера платежа, подлежащего уплате в бюджет соответствующего уровня. Процедуры определения этих показателей связаны с действиями по определению объекта налогообложения; определению налоговой базы; применению налоговой ставки; применению налоговых льгот; исчислению (расчета) суммы налога. Обязанность уплачивать налог в полном объеме производится разовой уплатой всей суммы налога либо по частям, например, уплатой авансовых платежей в течение налогового периода, по окончании которого производится перерасчет. Обязанность уплачивать налог своевременно связывается с реализацией данной разновидности налоговой обязанности в соответствующие сроки. Последние корректируются применительно к каждому налогу. Уплата конкретного налога в законодательно установленные сроки является обязательной для обеспечения возможности осуществления государством своих функций, в том числе, и за счет налоговых поступлений. Обязанность уплачивать налог в установленном порядке детализируется местом уплаты налога.

Вышеуказанные обязанности создают предпосылку для реализации заключительной составляющей налоговой обязанности – реализации отчетных функций. Непосредственно в этих условиях реализуется контролирующая функция финансов, с помощью которой собственник денежных средств, которые аккумулируются в виде налогов и сборов определяет точность, своевременность и правильность действий по исполнению налоговой обязанности плательщиками.

Принципиальное прекращение исполнения обязанности по налоговой отчетности, фактически, связывается с двумя типами оснований: исчезновение обязанного лица либо исполнение определенной разновидности налоговой обязанности. К первому типу оснований относятся ликвидация юридического лица либо смерть физического лица. Важно иметь в виду, что подобные основания ориентированы на выделение общего субъекта налоговых правоотношений и не связывают прекращение обязанности по налоговой отчетности с какими-либо специальными характеристиками обязанного лица, его специфическими особенностями.

Второй блок оснований прекращения обязанностей по налоговой отчетности связывается с непосредственным исполнением налоговой обязанности. При этом, речь идет как о своевременном и полном исполнении налоговой обязанности по отчетности как самим плательщиком, так и лицами, реализующими ее за него. В качестве последних выступают представители налогоплательщика, которым делегирована эта обязанность либо на основании предписания соответствующей законодательной нормы, либо на основании договора.

Примечательно, что в то же время, украинский законодатель выделяет в качестве отдельного основания прекращения исполнения обязанности – утрату лицом признаков налогоплательщика [10]. Данное основание связывается уже со специальным субъектом налоговых правоотношений, определяющимся специфическими характеристиками данного участника налоговых отношений. Особен-

ность связывается с тем, что лицо (юридическое или физическое) продолжает участвовать в налоговых отношениях как общий субъект, утрачивая обязанность специального субъекта налоговых правоотношений. К примеру, плательщик налога с владельцев транспортных средств после реализации транспортного средства продолжал быть участником налоговых отношений в режиме реализации правового статуса общего субъекта. В то же время, он уже не рассматривался как плательщик данного вида транспортного платежа. Таким образом, утрата специальных признаков плательщика вовсе не означала смерти физического лица или ликвидации юридического лица.

ЛИТЕРАТУРА

1. Шершеневич Г. Ф. Общая теория права : Т. 1. Философия права. Часть теоретическая / Г. Ф. Шершеневич. – Рига : Давид Гликман, 1924.
2. Регельсбер Ф. Общее учение о праве / Ф. Регельсбер ; под ред. Ю. С. Гамбарова. – М. : Товарищество И. Д. Сытина, 1897.

3. Братусь С. Н. Субъекты гражданского права / С. Н. Братусь. – М. : Гос. изд-во юрид. лит. ; типография «Красный пролетарий», 1950.

4. Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении / Р. О. Халфина. – М. : Юрид. лит., 1974.

5. Кечекьян С. Ф. Правоотношения в социалистическом обществе / С. Ф. Кечекьян. – М. : Изд-во Акад. наук СССР, 1958.

6. Матузов Н. И.. Исследование проблемы юридических обязанностей граждан СССР / Н. И. Матузов, Б. М. Семенко // Советское государство и право. – 1980. – № 12.

7. Кучеров И. И. Налоговое право России : курс лекций / И. И. Кучеров. – Изд. 2-е перераб. и дополн. – М. : Центр ЮрИнфоР, 2006.

8. Журавлева О. О. Объект налога (сбора) как категория налогового права: дис. ... кандидата юрид. наук / Журавлева О. О. – М., 2003.

9. Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Юристь, 2005.

10. Налоговый кодекс Украины // Официальный вестник Украины. – 2010. – № 92. – Т. 1. – Ст. 3248.

Паркулаб В. Г. Категория «обязанности» как исходное начало в регулировании налоговых отношений / В. Г. Паркулаб // Форум права. – 2011. – № 2. – С. 711–714 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-2/11pvgrno.pdf>

Исследовано понятие «налоговая обязанность», а именно его содержание и соотношение обязанностей по учету, уплате и отчетности в режиме налогово-правового регулирования.

Паркулаб В.Г. Категорія «обов'язку» як початковий початок в регулюванні податкових відносин

Досліджено поняття «податковий обов'язок», а саме його зміст і співвідношення обов'язків по обліку, сплаті і звітності в режимі податково-правового регулювання.

Parkulab V.G. Category of «Duty» as an Initial Beginning Is In Adjusting Of Tax Relations

A concept «tax duty» is probed, namely his maintenance, and correlation of duties on an account, payment and accounting in the mode of the tax-legal adjusting.