

§ 3 ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

Напко М.Б. _____ ■

ИСПОЛНЕНИЕ НАЛОГОВОЙ ОБЯЗАННОСТИ: К ВОПРОСУ О СОДЕРЖАНИИ ФОРМУЛИРОВКИ ПРЕЗУМПЦИИ ДОБРОВОЛЬНОСТИ ВНЕСЕНИЯ НАЛОГА

Аннотация: Статья посвящена проблеме становления и развития в налоговом праве норм-принципов и норм-презумпций и именно тех из них, которые не получили пока еще достаточно четкого и полного выражения. Это прежде всего касается презумпции добровольности внесения налога, присутствующей в духе закона, но не в его букве. Такой подход не может быть оправданным в силу того, что настоящая презумпция имеет характер основной. Именно она определяет способ исполнения налоговой обязанности, устанавливая приоритет уплаты налога перед его взысканием. При наличии этих двух способов внесения налога – уплаты и взыскания, закономерно возникает вопрос об установлении соотношения между ними. Более того, необходимо отразить связь между уплатой, взысканием и взиманием налога: именно с помощью этих трех терминов характеризуется исполнение налоговой обязанности. Все это нашло отражение в формулировке презумпции добровольности, предложенной автором.

Ключевые слова: налоги, добровольное внесение налога, принудительная уплата налога, принудительные меры, налоговая политика, налогоплательщик, взимание налогов, налоговое требование

Налоговое законодательство – динамично развивающаяся отрасль права. И не удивительно, что проблемы совершенствования налоговых норм находятся в центре научного поиска, в особенности это касается основополагающих идей, принципов, определяющих сущность самой налоговой системы. Для нас наибольший интерес представляют становление и развитие в налоговом праве норм-принципов и норм-презумпций. И в силу следующих причин. Во-первых, в налоговом праве презумпции пока еще не получили четко выраженного самостоятельного оформления, за исклю-

чением презумпции невиновности, – но она практически скопирована из уголовного права: они объединены с нормами-принципами и действуют вкупе с ними. Во-вторых, что обращает на себя особое внимание, они не нашли отражения в букве закона (хотя в духе закона присутствуют). На наш взгляд, такой подход вряд ли можно считать закономерным уже в силу того, что, как справедливо указывают признанные специалисты в области налогового права, сущностное назначение принципов налогообложения заключается в поиске компромисса между частным и публичным интересом, в обеспечении в

рамной мере как права налогоплательщика на добровольное отчуждение строго определенной части собственности в пользу государства, так и права государства получить причитающуюся ему часть собственности¹. Это, а также то обстоятельство, что роль и значение презумпций в налоговом праве все увеличиваются, и определяет актуальность нашего исследования.

Итак, в налоговом праве принято говорить о следующих презумпциях: правоты собственника, добровольности внесения налога (уплате налога), добросовестности налогоплательщика и невиновности налогоплательщика. Наше особое внимание привлекают две первые. Что касается последних, лишь заметим, что на развитии презумпции добросовестности настаивает бизнес, а на необходимости сужения презумпции невиновности – руководство страны и налоговые органы.

Презумпция правоты собственника предполагает толкование в пользу налогоплательщика неустранимых неясностей законодательства о налогах и сборах. Она имеет важное значение не только с точки зрения совершенствования юридической техники налогового законодательства, реализации принципа ясности, понятности, непротиворечивости налоговых норм, что позволяет создать четкую структуру налогового законодательства, обеспечить его детализацию и тем самым воспрепятствовать его произвольному толкованию. И все же это вторично, а первично иное. Как справедливо замечает С.Г.Пепеляев, в основе этой и других презумпций лежит первичность собственности, часть которой передается государству самим собственником: «...в спорных случаях должна действовать презумпция правоты

собственника, поступающего наиболее выгодным для себя способом в случаях, когда законодательство допускает толкования. Собственность первична. Налогообложение как ограничение собственности законно настолько, насколько это установлено законом. Любое исключение должно быть осознано только в связи с правилом. Правило же в данном случае – неприкосновенность собственности»². Если исходить из этого тезиса, то неизбежна и презумпция добровольности внесения налога, т.е. его уплата. При этом она, во-первых, должна быть сформулирована в качестве одного из главных принципов, во-вторых, сформулирована таким образом, чтобы добровольность внесения налога имела прямо выраженный смысловой характер. Ни то, ни другое не нашло отражение в Налоговом кодексе РФ.

Прежде чем говорить об этом подробнее, укажем на следующее весьма существенное обстоятельство. В смысловом наполнении термина «взимание налога», который вполне правомерно используется в НК РФ в определении понятия «налог», тем не менее больше от принуждения, чем от добровольности, поэтому его самостоятельному использованию должно, на наш взгляд, предшествовать положение (норма-презумпция или норма-принцип), в котором раскрывается связь между тремя терминами – «взимание налога», «уплата налога» и «взыскание налога», так как вне контекста двух последних истинное значение и назначение категории «взимание налога» показать наглядно не представляется возможным. Это мы и попытаемся доказать в своем исследовании.

Сущность презумпции добровольности внесения налога заключается в следующем. Ею устанавливается приоритет уплаты налога перед его взысканием: применение при-

¹ Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. Ю.А. Крохина. – М., 2006. – С. 195; Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2004. – С. 67.

² Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2004. – С. 226.

Правовое регулирование налоговых отношений

нудительных мер возможно лишь в том случае, когда налогоплательщик не воспользовался процедурой добровольного внесения налога, при этом осуществление взыскания производится лишь при наличии недоимки и при условии соблюдения процедуры направления требования об уплате налога по истечении срока уплаты налога. Как видим, речь идет, с одной стороны, о признании наличия двух способов внесения налога, с другой, об установлении соотношения между ними. Об этом свидетельствует тот факт, что в ст. 45 НК РФ, регламентирующей именно исполнение обязанности по уплате налога, в качестве синонимов используются «взыскание» и «меры принудительного исполнения обязанности по уплате налога».

Но как бы то ни было, в НК РФ презумпция добровольности лишь подразумевается, она не сформулирована буквально. Создается впечатление (в силу использования термина «взимание»), и мы уже об этом говорили, что налогообложение в РФ основано не столько на добровольности, сколько на принуждении. Так, в ст.ст. 1 и 2 НК РФ говорится о том, что налоги и сборы в РФ *взимаются*. В ст.8 НК РФ, где приводятся официальные определения налога и сбора, также указывается на тот факт, что они *взимаются* с организаций и физических лиц. При этом в п.1 ст.3 – «Основные начала законодательства о налогах и сборах», – указано конституционное положение о том, что каждое лицо должно *уплачивать* законно установленные налоги и сборы. На первый взгляд кажется, что в приведенных статьях общей части НК РФ наличествует противоречие: в одной говорится о *взимании* налогов и сборов, в другой – об их *уплате*. А в ст.45 НК РФ еще и о *взыскании*. Возникает закономерный вопрос о том, чем вызвано такое многообразие дефиниций.

Известно, что уплата налога предполагает совершение самим налогоплательщиком

активных действий по исполнению налоговой обязанности, что и нашло отражение в п.п. 1-6 ст.45 НК РФ, содержание которых принято называть основными требованиями к уплате налога: самостоятельно, своевременно, в валюте РФ с соблюдением установленного порядка при осуществлении платежа в наличной или безналичной форме. В этой же статье говорится и о взыскании, но посредством разных формулировок: 1) в п.2 ст.45 НК РФ сказано прямо: «В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок производится взыскание налога...»; 2) в п. 7 ст. 45 НК РФ о взыскании говорится как об обеспечительной мере: «Неисполнение обязанности по уплате налога является основанием для применения мер принудительного исполнения обязанности по уплате налога...». Очевидна некоторая нелогичность изложения, протекающая, на наш взгляд, именно из-за того, что НК РФ не содержит положения, содержание которого позволило бы однозначно понять закономерность и правомерность использования применительно к исполнению налоговой обязанности всех трех терминов – «взимание», «уплата», «взыскание».

Наличие и применение этих терминов порождают, по крайней мере, два вопроса. Первый: какова связь между этими понятиями и между ними и принципом обязательности. Второй: есть ли в налоговом праве презумпция добровольности (или что первично – уплата или взыскание, и какое отношение к этому имеет, если вообще имеет, взимание).

Ю. А. Крохина так отвечает на эти вопросы: «Наиболее сложным и противоречивым элементом признака обязательности является форма уплаты налога. Налоговый кодекс РФ не дает однозначного ответа на вопрос, в какой же форме выступает налог – добровольного платежа или принудительного взыска-

ния. Критерий обязательности не означает государственного принуждения к уплате налога. В постановлении Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» подчеркивается, что взыскание налога не может расцениваться как произвольное лишение собственника его имущества – оно представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности.

Принудительное взыскание каких-либо платежей характерно для административных отношений, а для имущественных (к числу которых относятся и налоговые) более приемлема уплата, т. е. первоначальное предложение со стороны публичного субъекта частному о добровольном исполнении обязанности. В налоговом праве взыскание применяется относительно недоимок и пеней в качестве меры обеспечения и меры ответственности за совершенное налоговое правонарушение.

Следует согласиться, что в определении налога, зафиксированном в НК РФ, присутствует концептуальное противоречие. Согласно ст. 8 НК РФ, налог – это *платеж, взимаемый* с организаций и физических лиц. Однако этимология термина «платеж» подразумевает активные волевые действия частного субъекта – плательщика, а «взимание» означает активные сознательные действия публичного субъекта по отношению к частному. Следовательно, определять налог, используя одновременно термин «платеж» и критерий «взимаемый», не имеет смысла, поскольку нельзя осуществить платеж и взимание одних и тех же денежных средств. Если частный субъект – налогоплательщик произвел платеж, то публичный субъект – государство не имеет права взыскивать этот же

налог, и, наоборот, принудительное взыскание недоимки освобождает налогоплательщика от исполнения налоговой обязанности.

Таким образом, характерным элементом признака обязательности выступает добровольная уплата налога. Дальнейший анализ норм НК РФ свидетельствует о подходе законодателя к пониманию налога в качестве добровольного активного действия налогоплательщика и, как следствие, к изначальной добросовестности и невинности частного субъекта³.

Мы позволили себе столь пространную цитату, чтобы еще раз подчеркнуть сущность противоречивости как в изложении, так и трактовке одного из главных принципов налогообложения в РФ, касающегося исполнения налоговой обязанности. А также для того, чтобы показать наличие недопонимания в определении значения термина «взимание». Для нас не вызывает сомнения необходимость и правомерность использования всех трех дефиниций – «уплата», «взыскание» и «взимание». Именно их триединство позволяет понять характер исполнения налоговой обязанности и последствия ее неисполнения или ненадлежащего исполнения: налоговая обязанность исполняется путем уплаты и обеспечивается взысканием (в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения), что в целом и именуется взиманием.

Чтобы преодолеть эту некую терминологическую несовместимость между взиманием и добровольностью, необходимо устранить существенный недостаток НК РФ: НК РФ содержит презумпцию добровольности по духу, но не по букве – и подчеркнуть, что взимание означает уплату налога и сбора, обеспеченную государственным принуждением, т. е. взысканием. Таким образом мы указываем на

³ Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. Ю.А. Крохина. – М., 2006. – С. 31-32.

Правовое регулирование налоговых отношений

равнозначную важность двух обстоятельств: если налогоплательщик имеет право самостоятельно исполнить свою налоговую обязанность, то государство также имеет право потребовать от налогоплательщика исполнить эту обязанность надлежащим образом.

Чтобы добровольность уплаты была не только подходом законодателя, но и буквой НК РФ, необходимо в п.1 ст. 3 сформулировать презумпцию добровольности (и в соответствии с ней переформулировать некоторые положения ст. 45 НК РФ). На наш взгляд, презумпция добровольности могла бы звучать следующим образом: «Налоги и сборы в РФ подлежат взиманию. Исполнение обязанности по внесению налога и сбора основано на принципе добровольности и обеспечено принудительными мерами. Каждое лицо обязано уплачивать законно установленные налоги и сборы. Неуплата или неполная уплата налога и сбора является основанием для применения взыскания».

Но кроме необходимости подчеркнуть, что 1) право на добровольное внесение налога и сбора первично, 2) что взыскание вторично и становится возможным лишь при наличии вполне определенных обстоятельств, следует предусмотреть (для обеспечения безусловного приоритета уплаты перед взысканием) наличие специального института, позволяющего на практике это реализовать. И таким институтом стало налоговое требование. Но ст. 45 НК РФ изложена таким образом, что его особая роль в качестве меры обеспечения презумпции добровольности не столь очевидна, как хотелось бы. Поэтому мы предлагаем изменить редакцию п.п.1 и 2 ст. 45 НК РФ и после изложения принципов самостоятельности и своевременности исполнения обязанности по уплате налога (это первый и второй абзацы) включить следующие положения: «Неисполнение или ненадлежащее

исполнение обязанности по уплате налога является основанием для применения мер принудительного исполнения обязанности по уплате налога, предусмотренных настоящим Кодексом, и направления налоговым органом или таможенным органом налогоплательщику требования об уплате налога. В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный требованием об уплате налога срок производится взыскание налога в порядке, предусмотренном настоящим Кодексом». Такая формулировка делает очевидным, что 1) налогоплательщик исполняет обязанность добровольно вплоть до истечения срока исполнения налогового требования, которое в обязательном порядке направляется налоговыми органами в адрес налогоплательщика в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения им обязанности по уплате налога; 2) взыскание, то есть принудительная уплата налога, возможно после исчерпания возможностей добровольной уплаты налога, которая включает в себя и период исполнения требования об уплате налога. Таким образом, институт налогового требования, во-первых, позволяет с точностью определить момент, когда взыскание становится возможным; во-вторых, придает взысканию законный характер; в-третьих, обеспечивает приоритет добровольности, продлевая срок уплаты, что вытекает из самого его названия – требование об уплате налога.

Положения НК РФ, регламентирующие институт налогового требования (ст.ст. 69, 70), являются подтверждением вышеприведенным выводам. В ст.69 НК РФ говорится, что требованием об уплате налога признается письменное извещение налогоплательщика о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога. Пункт 2 этой же статьи гласит, что требование об

Налоги и налогообложение – №4(106)•2013

уплате налога направляется налогоплательщику при наличии у него недоимки. В ст.70 НК РФ сказано, что требование об уплате налога должно быть направлено налогоплательщику не позднее трех месяцев со дня выявления недоимки. Значит, налоговый орган направляет требование об уплате налога, только доподлинно установив факт того, что налогоплательщик не уплатил налог, и для того, чтобы предоставить ему еще одну возможность уплатить налог (но уже вкупе с обязанностью уплатить пеню за каждый день просрочки платежа).

В целом ст.ст. 45, 69, 70 НК РФ сформулированы таким образом, что их содержание позволяет прийти к выводу о том, что налог вносится налогоплательщиком добровольно, т.е. уплачивается, а принуждение становится возможным только тогда, когда налогоплательщик не исполняет или ненадлежаще исполняет обязанность по уплате налога, о чем и свидетельствует направленное в его адрес требование об уплате налога. Таким образом, у налогового требования сложное правовое наполнение: 1) оно играет роль важнейшего механизма реализации прав, с одной стороны, налогоплательщика, с другой, – налоговых органов; 2) позволяет с точностью определить, где заканчивается, условно говоря, добровольность и начинается принудительность; 3) продлевает действие добровольности и одновременно указывает пределы осуществления этого права.

И это как нельзя лучше доказывает настоятельную потребность в формулировании презумпции добровольности в качестве важнейшего принципа налогообложения в РФ.

Библиография:

1. Брызгалин А.В. Принципы налогового права: теория и практика //

Законодательство и экономика. 2009. № 19 – 20.

2. Гаджиев Г.А. Конституционные принципы добросовестности и недопустимости злоупотребления субъективными правами // Государство и право. 2012. № 7.
3. Демин А.В. Общие принципы налогообложения // Хозяйство и право. 2009. № 2, 3.
4. Земцова В. Презумпции и преюдиции как юридические правила доказывания в налоговых спорах // Право и экономика. 2009. № 9.
5. Смирнов Д.А. Правовые презумпции и принципы налогового права как средства ограничения негативного усмотрения в налоговом правоприменении // Современное право. 2010. № 9.
6. Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве. – М., 2012.

References (transliteration):

1. Bryzgalin A.V. Principy nalogovogo prava: teorija i praktika // Zakonodatel'stvo i jekonomika. 2009. № 19 – 20.
2. Gadzhiev G.A. Konstitucionnye principy dobrosovestnosti i nedopustimosti zloupotreblenija sub#ektivnymi pravami // Gosudarstvo i pravo. 2012. № 7.
3. Demin A.V. Obshhie principy nalogooblozhenija // Hozjajstvo i pravo. 2009. № 2, 3.
4. Zemcova V. Prezumpcii i prejudicii kak juridicheskie pravila dokazyvanija v nalogovyh sporah // Pravo i jekonomika. 2009. № 9.
5. Smirnov D.A. Pravovye prezumpcii i principy nalogovogo prava kak sredstva ogranichenija negativnogo usmotrenija v nalogovom pravoprimenenii // Sovremennoe pravo. 2010. № 9.
6. Shhekin D.M. Juridicheskie prezumpcii v nalogovom prave. – M., 2012.