



И.Л. Самсин*

К ВОПРОСУ О ПРОЦЕДУРАХ СОГЛАСОВАНИЯ НАЛОГОВОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

Аннотация: В статье автор приводит характеристику процедуры согласования налогового обязательства путем анализа действующих норм Налогового кодекса Украины. При этом, исследуются такие понятия, как «сумма налога», «налоговое обязательство», «денежное обязательство», «налоговый долг».

Ключевые слова: налоговое обязательство, согласование налогового обязательства, налог, сумма налога, налогообложение, денежное обязательство, налоговый долг, налоговый кодекс, налоговые отношения, штрафные санкции

DOI: 10.7256/1994-1471.2014.3.10829

Действенное регулирование общественных отношений основывается на четкой проработанности правовых норм. В связи с этим, а также учитывая важность понятия налогового обязательства, нельзя обходить вниманием его спорные аспекты. Положение усугубляется неоднозначностью закрепления механизма согласования. В разное время проблемы налогового обязательства освящали такие ученые, как: Н.П. Кучерявенко, М.И. Дамирчиев, М.А. Перепилица и другие. Целью же данной статьи является исследование путем анализа норм Налогового кодекса Украины, процедуры согласования налогового обязательства.

Выполнением налоговой обязанности в соответствии с требованиями ст. 38 Налогового кодекса Украины признается уплата в полном объеме плательщиком соответствующих сумм налоговых обязательств в установленный налоговым законодательством срок. Одновременно действующее налоговое законодательство оперирует несколькими терминами для обозначения суммы, которую в соответствии с требованиями налогового законодательства должен уплатить плательщик и, соответственно, с уплатой которой связывается прекращение налоговых обязательственных правоотношений: «сумма налога», «налоговое обязательство», «денежное обязательство», «налоговый долг». Чтобы выработать обоснованные выводы по поводу того, какие последствия имеет уплата или неуплата этих сумм, необходимо исследовать, что именно понимает действующее налоговое законодательство под этими терминами и какая между ними разница.

Подпункт 14.1.39 п. 14.1 ст. 14 «Определение понятий» Налогового кодекса Украины устанавливает, что денежное обязательство налогоплательщика – сумма средств, которую налогоплательщик должен уплатить в соответствующий бюджет как налоговое обязательство и / или штрафную (финансовую) санкцию, которая взимается с налогоплательщика в связи с нарушением им требований налогового законодательства и другого законодательства, контроль за соблюдением которого возложен на контролирующие органы, а также санкции за нарушение законодательства в сфере внешнеэкономической деятельности¹. Как видим, определение денежного обязательства налогоплательщика дается в ст. 14 Налогового кодекса Украины через понятие «налоговое обязательство». Кроме того, эта норма прямо указывает на то, что до денежного обязательства входит штрафная (финансовая) санкция, которая взимается с налогоплательщика в связи с нарушением им требований налогового и другого законодательства.

Зато, согласно пп. 14.1.156. п. 14.1 ст. 14 Налогового кодекса Украины налоговое обязательство – сумма средств, которую налогоплательщик, в том числе налоговый агент, должен уплатить в соответствующий бюджет как налог или сбор на основании, в порядке и сроки, определенные налоговым законодательством (в том числе сумма средств, определенная налогоплательщиком в налоговом векселе и не

¹ Податковий кодекс України від 02.12.2010, № 2755-VI// Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №№13–14, 15–16, 17.

© Самсин Игорь Леонович

* Кандидат юридических наук, Судья высшего квалификационного класса, Верховный суд Украины [Demodrei@inbox.ru]

Украина, 01043 м. Київ, вул. П. Орлика, 4-а.



уплаченная в установленный законом срок)². Фактически, речь в данном случае идет о денежной сумме налога, которую плательщик должен уплатить в соответствующий бюджет, то есть об объекте налоговых обязательствных правоотношений.

Определение понятия «сумма налога» ни ст. 14, ни другие статьи Налогового кодекса Украины не дает. Вместе с тем, через это понятие дается определение налогового обязательства по налогу на добавленную стоимость. Так, пп. 14.1.179. п. 14.1 ст. 14 Кодекса устанавливает: «налоговое обязательство для целей раздела V настоящего Кодекса – общая сумма налога на добавленную стоимость, полученная (начисленная) плательщиком налога в отчетном (налоговом) периоде»³. В таком именно смысле (тождественному понятию «налоговое обязательство» в понимании Налогового кодекса) эта конструкция используется и в других положениях Налогового кодекса Украины.

Таким образом, конструкции «сумма налога», «налоговое обязательство», «денежное обязательство» в понимании Налогового кодекса Украины фактически тождественны (с той лишь разницей, что последнее понятие включает еще и сумму финансовых санкций) и означают денежную сумму, которую плательщик должен уплатить в форме того или иного налога, т.е. описывают объект налоговых обязательствных правоотношений. И если относительно значения этих терминов сомнений не вызывает, соотношение их с понятием «налоговый долг» заслуживает отдельного внимания.

В соответствии с пп. 14.1.175. п. 14.1 ст. 14 Налогового кодекса Украины налоговый долг – это сумма согласованного денежного обязательства (с учетом штрафных санкций при их наличии), но не уплаченного налогоплательщиком в установленный настоящим Кодексом срок, а также пеня, начисленная на сумму такого денежного обязательства⁴. Таким образом, исходя из названных положений Налогового кодекса, в сумму налогового долга, кроме денежной суммы того или иного налога (собственно объекта налогового обязательства как правоотношения), входит пеня, начисленная на такую сумму, а также штрафные санкции, если они были применены.

При этом интересна одна особенность указанного определения. Законодатель, используя конструкцию «сумма согласованного денежного обязательства (с учетом штрафных санкций при их наличии)» фактически указывает, что штрафные санкции, если они были применены, входят в сумму согласованного денежного обязательства. Но согласно другим положениям Налогового кодекса Украины, которые мы приводили, термин «денежное обязательство» или «сумма денежного обязательства» фактически означает либо сумму налога, которую плательщик должен уплатить (что приравнивается к объекту налоговых обязательствных правоотношений), или штрафные санкции, если они были применены, или сумму двух значений. В приведенной конструкции законодатель также делает акцент на том, что такое денежное обязательство должно быть согласованным. Возникает вопрос: Должна ли сумма штрафа также быть согласованной? По логике законодателя выходит, что да. По нашему мнению, необходимо обратить внимание на понятие «согласования», чтобы сделать вывод, влияет ли признак согласованности на состав денежного обязательства в понимании действующего налогового законодательства.

В украинском языке «согласовывать» означает «предоставлять соответствие чего-либо, единства с чем-либо, устанавливать соответствие, единство между чем-то»⁵. Казалось бы, в смысле этого слова для налогово-правового регулирования речь идет об определенных договорных элементах, о достижении консенсуса между плательщиком и налоговым органом по определенным вопросам. В таком случае вопрос согласования суммы налога, подлежащей уплате, а тем более – штрафных санкций, был бы лишен смысла, ведь это – именно те отношения, в которых проявление властности государства и императивный характер регулирования проявляются больше всего.

Вместе с тем, если обратиться к положениям действующего налогового законодательства, можно выяснить, что под этим термином понимается несколько иной процесс. Налоговый кодекс Украины не дает определения понятия «согласования». Одновременно, ст. 105 Налогового кодекса носит название «Согласование суммы налогового долга в международных правоотношениях» и в п. 105.1 устанавливается следующее: «В случае если налогоплательщик считает, что налоговый долг в международных правоотношениях, определенный контролирующим органом ... не соответствует

² Податковий кодекс України від 02.12.2010, № 2755-VI// Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №№13–14, 15–16, 17.

³ Податковий кодекс України від 02.12.2010, № 2755-VI// Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №№13–14, 15–16, 17.

⁴ Податковий кодекс України від 02.12.2010, № 2755-VI// Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №№13–14, 15–16, 17.

⁵ Словник української мови в 11 томах / за заг. ред. І.К. Білодіда. – Том 10. – К.: Наукова думка, 1979, с. 406.



действительности, такой налогоплательщик имеет право ... подать через контролирующей орган компетентному органу иностранного государства жалобу о пересмотре такого решения»⁶.

Более того, в п. 105.2 и 105.3 ст. 105 Кодекса в понимании этих же правоотношений применяются термины «обжалования суммы денежного обязательства в международных правоотношениях» и «пересмотр решения компетентного органа иностранного государства». В других положениях Налогового кодекса Украины «согласования» также используется для обозначения спорных отношений между плательщиком и налоговым органом, а в понимании ст. 65 Кодекса вообще отождествляется с процедурой административного обжалования решений налогового органа. Итак, можно сделать вывод, что соответствие и единство относительно суммы денежного обязательства достигается прежде всего не путем компромисса или договоренностей, а посредством издания обязательных для исполнения решений властного субъекта и их обжалования в соответствии с процедурой, установленной законом.

Таким образом, согласованием налогового (или денежного) обязательства в понимании Налогового кодекса Украины есть определенный процесс обоюдного (между налогоплательщиком и налоговым органом) и окончательного определения суммы налога, которую обязан уплатить плательщик, реализуемый путем издания решений налогового органа и / или их обжалований. Фактически речь идет в данном случае о налоговом споре уже на этапе определения суммы налога, подлежащего к уплате. Итак, пока не будет окончательно согласована сумма денежного обязательства, в состав которой входит и сумма налога – объект налоговых обязательственных правоотношений, не может считаться выполненным и именно налоговое обязательство.

Правда, следует иметь в виду два момента. Во-первых, такая процедура согласования не является обязательной – в большей части случаев налогоплательщики самостоятельно определяют сумму налога к уплате и оплачивают ее в установленные законом сроки, что, собственно, и является идеальной моделью развития налогового обязательства. Во-вторых, результаты такого спора, если он будет иметь место, то есть фактическое согласование суммы налога, может как изменить, так и не изменить объект налоговых обязательственных правоотношений.

Если в результате правоотношений согласования стороны (государство в лице налогового органа и налогоплательщик) доходят той суммы налога, которую плательщик должен уплатить в соответствии с требованиями закона, то налоговые обязательственные правоотношения не меняются, поскольку не меняется характеристика их объекта. Если же налогоплательщик правильно вычислил сумму налога, а налоговый орган незаконно доначислил сумму основного обязательства и / или санкции, можно говорить о том, что характеристика денежной суммы как объекта правоотношений изменилась.

В данном случае можно провести еще одну параллель с гражданскими обязательственным правоотношением. Действительно, решение налогового органа об увеличении суммы налога можно «приравнять» к предложению изменить условия договора, в то время как необжалования такого решения – к принятию этих изменений второй стороной. Еще большего сходства придает этим отношениям тот факт, что нарушение закона со стороны налогового органа не имеет значения – если налогоплательщик согласится с доначисленной суммой, именно общая увеличенная сумма будет новым объектом налоговых обязательственных правоотношений. Такой механизм очень похож на один из принципов гражданского права, в соответствии с которым стороны могут по своему усмотрению отступить от требований гражданского законодательства при заключении договора.

Стоит вместе с тем отметить, что вопрос изменения или отсутствия изменения налогового обязательства носит скорее теоретический характер, ведь налоговое регулирование часто является достаточно сложным, и для того, чтобы вычислить «правильную» сумму налога, которая подлежит уплате, нужны достаточные знания в области бухгалтерского учета, налогового законодательства и действительных обстоятельств дела (хозяйственных операций плательщика, технического состояния его основных средств и т.п.). Как правило, такими знаниями по уплате конкретного налога ни одно лицо не владеет в той мере, в которой ими владеют работники налоговых органов, осуществляющих проверку налогоплательщика, и сами плательщики, и принимают участие в процедуре согласования. Поэтому объективное определение того, изменился объект налоговых обязательственных правоотношений, то есть отличается согласованная сумма от той, требования по уплате которой установлены законом, затруднено.

Одновременно с этого теоретического вывода следует один немаловажный момент: если

⁶ Податковий кодекс України від 02.12.2010, № 2755-VI// Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №№13–14, 15–16, 17.



применяется процедура согласования или окончательного определения суммы налога, подлежащей уплате, она всегда предшествует выполнению налогового обязательства, независимо от того, включает ли она только процедуру выдачи решений налогового органа, или также их обжалования. Таким образом, возникновение налогового спора возможно не только в результате невыполнения обязанности по уплате налога, но и на этапе изменения правоотношений налогового обязательства.

На это указывают и положения ст. 56 Налогового кодекса Украины. Так, в соответствии с пп. 56.17.5. п. 56.17 этой статьи днем согласования денежного обязательства налогоплательщика считается день окончания процедуры административного обжалования. Вместе с тем, п. 56.18. этой статьи устанавливает, что в случае обращения налогоплательщика в суд с иском о признании недействительным решения контролирующего органа денежное обязательство считается несогласованным до дня вступления судебного решения в законную силу⁷. Итак, к согласованию суммы денежного обязательства относится также и судебное рассмотрение споров об обжаловании решений налоговых органов о начислении плательщику сумм налога.

Относительно законодательного определения денежного обязательства следует сделать вывод, что оно не противоречит ни нормам Налогового кодекса Украины, ни другим положениям законодательства, поскольку суммы штрафов, которые входят в состав денежного обязательства в соответствии с пп. 14.1.39 п. 14.1 ст. 14 «Определение понятий» Налогового кодекса Украины тоже могут быть согласованы. Итак, по определению пп. 14.1.175. п. 14.1 ст. 14 Налогового кодекса Украины сумма налогового долга состоит из суммы налога, по которому налоговый орган и налогоплательщик договорились, штрафных санкций, начисленных налоговым органом за нарушение плательщиком требований налогового законодательства и пени. Учитывая, что закон в составе налогового долга четко различает сумму денежного обязательства, подлежащую согласованию, и пеню, несложно сделать вывод, что сумма пени не подлежит согласованию и не является частью денежного обязательства. В соответствии с этим можно сделать вывод, что уплата или неуплата пени не влияет на выполнение налогового обязательства в случае погашения всей суммы денежного обязательства в понимании Налогового кодекса Украины.

Материал поступил в редакцию 1 февраля 2014 г.

⁷ Податковий кодекс України від 02.12.2010, № 2755-VI// Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №№13–14, 15–16, 17.