

## Исполнение налоговой обязанности

А.Г. ИВАНОВ,  
адвокат

Основные параметры устройства российской налоговой системы базируются в настоящее время на общепринятых в мировой практике видах налогов. Для обеспечения порядка поступления налогов недостаточно издать нормы, в которых закреплена господствующая воля, необходимо обеспечить подчинение граждан и организаций содержащимся в них правилам.

Налоговое администрирование — это часть налогового процесса, взаимосвязанная совокупность процессуальных действий, направленных на оказание мотивирующих воздействий на субъект, исполняющий налоговую обязанность, а также на обеспечение законных прав и интересов налогоплательщиков и других участников налоговых правоотношений и создание для этого благоприятных условий. Как образно сформулировал министр финансов Франции во времена правления Людовика XIV Ж.-Б. Кольбер, «налогообложение — это искусство ощипывать гуся так, чтобы получить максимум перьев и минимум писка». В отличие от большинства других финансовых правоотношений, администрирование налогов непосредственно связано с исполнением налоговой обязанности.

Под налоговой обязанностью понимается обязанность лица (налогоплательщика) перед государством по уплате налогов, возникающая в соответствии с налоговым законодательством, в силу которого налогоплательщик должен зарегистрироваться в налоговом органе, определять объекты налогообложения, исчислять налоги и другие обязательные платежи в бюджет, составлять налоговую отчетность,

представлять ее в установленные сроки, уплачивать налоги и другие обязательные платежи в бюджет<sup>1</sup>.

Налоговая обязанность — конституционная публично-правовая обязанность (повинность), определенная Конституцией РФ и законодательством российского государства в интересах всех членов общества, предписывающая каждому юридическому или физическому лицу меру необходимого поведения и обеспеченная мерами государственного принуждения за ненадлежащее ее исполнение.

Эта обязанность устанавливается на основе юридических фактов, требований правовых норм и характеризуется сложной динамической структурой, отличающейся тем, что по мере накопления юридических фактов структура правоотношения развивается, преобразовывается: права и обязанности сменяют друг друга, дополняются новыми, видоизменяются и т. д. Как отмечено в ст. 44 НК РФ, обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных законодательством, и может быть возложена на налогоплательщика с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора.

Можно согласиться с И.И. Кучеровым в том, что «общую с налоговой обязанностью правовую природу проявляют, например, воинская обязанность (повинность), обязательная сдача (продажа) государству добытых из недр драгоценных металлов и камней или репатриация и

<sup>1</sup> См.: Иванов А.Г. Понятие администрирования налогов // Финансовое право. 2005. № 9. С. 8—9.

продажа валютной выручки на внутреннем валютном рынке и т. д.»<sup>1</sup>.

С.В. Запольский прав, утверждая: «Налоговый или схожий с ним закон является моделью будущих правоотношений, не существующих на момент принятия закона и возникающих не иначе как при наличии предусмотренного законом факта. Поскольку невозможно существование прав и обязанностей без существования правоотношения, обязанность взноса денежных средств в бюджет возникает в момент возникновения правоотношения, а до этого должна рассматриваться как потенциальная (организационная) обязанность, так же как корреспондированное ей правопритязание»<sup>2</sup>. Это замечание важно, так как необходимо разграничить организационную обязанность и правоотношение. Роль такой обязанности заключается в подготовке налогового правоотношения, предотвращении возможных нарушений и совершении необходимых организационных действий.

Организационную обязанность можно охарактеризовать как организационное состояние, содержащее будущие обязанности будущего налогоплательщика, а также будущие права налогового органа в правоотношении. В этой связи необходимо отметить, что некоторые организационные обязанности потенциального налогоплательщика в силу закона исполняются независимо от наличия фактов, обязывающих к уплате налога (например, сдача бухгалтерской и налоговой отчетности). Закон должен содержать такие нормы, чтобы уполномоченный государством орган был обязан заранее подготовить основание для точного и полного исполнения обязанности налогоплательщиком лицом при возникновении оснований по уплате налога.

Наряду с термином «налоговая обязанность» в научной литературе активно используется термин «налоговое обязательство». Категорию финансового обязательства первым в нашей стране ввел С.В. Запольский, приравнявший финансовые обязательства к гражданско-правовым<sup>3</sup>. В настоящее время ряд ученых — Д.В. Винницкий, С.В. Запольский, М.В. Ка-

расева, И.А. Цинделиани и др.<sup>4</sup> — вместо терминов «налоговая обязанность», «обязанности по уплате налогов» используют термин «налоговое обязательство». Такое применение термина представляется небесспорным. Н.П. Кучерявенко справедливо отмечает, что «вряд ли обязательство может отражать природу комплекса обязанностей налогоплательщика, имеющих безусловный и первоочередной характер. Более точным было бы использование термина “налоговая обязанность” как категории, обобщающей всю систему обязанностей налогоплательщика, связанных с уплатой налогов и сборов»<sup>5</sup>. Налоговая обязанность, в отличие от гражданско-правового обязательства, хотя и является в некоей своей части также имущественной (например, регистрационные действия не являются имущественными), но носит не частноправовой, а публично-правовой характер.

Д.В. Винницкий подробно исследовал употребление терминов «налоговое обязательство» и «налоговая обязанность», в том числе и в практике Конституционного суда РФ<sup>6</sup>. В этой работе автор обращает внимание на то, что суд вводит и использует такие понятия, как «налоговое обязательство», «конституционное обязательство по уплате налогов», «конституционное налоговое обязательство» и т. п., часто смешивая эти понятия. Можно согласиться с тем, что используемые формулировки требуют уточнения и разграничения.

Доводы «за» и «против» использования термина консолидировала М.В. Карасева<sup>7</sup>. Основными доказательствами возможности существования категории «налоговое обязательство» наряду с гражданско-правовым обязательством являются:

- общая экономическая основа;
- непосредственная связь с правом собственности;
- имущественный характер;
- стороны обязательственного правоотношения строго определены, т. е. наличествует относительный характер;

<sup>1</sup> Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. — М., 2006. С. 140.

<sup>2</sup> Запольский С.В. Дискуссионные вопросы теории финансового права. — М., 2008. С. 115.

<sup>3</sup> См.: Он же. О системе органов, администрирующих государственные доходы // Субъекты советского административного права: Сб. науч. тр. СЮИ. — Свердловск, 1985. С. 146—148; Он же. Правовые условия самофинансирования предприятий в условиях полного хозяйственного расчета (финансово-правовой аспект): Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. — М., 1989. С. 21—22.

<sup>4</sup> См.: Винницкий Д.В. Налоговое обязательство и система налогового обязательственного права // Законодательство. 2003. № 7; Запольский С.В. О системе органов, администрирующих государственные доходы; Он же. О предмете финансового права // Известия высших учебных заведений. Сер. «Правоведение». 2002. № 5; Карасева М.В. Финансовое правоотношение. — М., 2001. С. 271—283; Цинделиани И.А. Налоговое обязательство в системе налогового права России // Финансовое право. 2005. № 9. С. 17—22; Налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. — М., 2000. С. 138—139.

<sup>5</sup> Кучерявенко Н.П. Налоговая обязанность: содержание и особенности правового регулирования // Правоведение. 2002. № 5 (244). С. 96.

<sup>6</sup> См.: Винницкий Д.В. Налоговое обязательство и система налогового обязательственного права // Законодательство. 2003. № 7.

<sup>7</sup> См.: Карасева М.В. Финансовое правоотношение. С. 271—283.

- целенаправленность;
- есть неотъемлемый элемент гражданского обязательства — санкция.

Существуют также признаки, отличающие гражданско-правовое обязательство от налогового:

- налоговое обязательство предусматривает только обязанность должника (налогоплательщика) совершить в пользу кредитора определенные действия и не предусматривает воздержания от действий;

- налоговое обязательство имеет односторонний характер;

- субъективное право требования кредитора является властным велением;

- принятие исполнения по обязательству является обязанностью государства в лице налогового органа (муниципального образования в лице органа местного самоуправления);

- в налоговом обязательстве перемена кредитора невозможна, невозможен и перевод долга.

М.В. Карасева делает вывод: новая финансовая категория «налоговое обязательство» обладает основными признаками гражданско-правовой категории «обязательство», а налоговое правоотношение является разновидностью обязательственного<sup>1</sup>.

Относительно приведенных выше отличий налогового обязательства от гражданско-правового необходимо учесть следующее: лицо, исполняющее налоговую обязанность, и налоговые органы не равноправны и они ни о чем не договариваются, т. е. отсутствует добровольность; отсутствует товарообмен; обязанность по уплате налогов носит публично-правовой характер и не возникает из договора. Здесь важно отметить различие между односторонним волеизъявлением в гражданском правоотношении, которому не соответствует конкретная обязанность другой стороны правоотношения, и в налоговом правоотношении, в котором налоговая обязанность уже существует. Касаясь имущественного характера налоговых отношений, приведем точку зрения специалистов в области гражданского права, с которой вполне можно согласиться: «Имущественные отношения, которые возникают в процессе деятельности органов государственного управления в связи с накоплением денежных средств и распределением их на общегосударственные нужды, лишены стоимостного признака. В рамках указанных отношений деньги не выступают как мера стоимости, а выполняют функцию средства накопления. Их движение осуществляется по прямым безэквивалентным связям, не носящим

взаимооценочного, а стало быть, и стоимостного характера»<sup>2</sup>.

Как полагает Г.В. Петрова, «современное налоговое законодательство зарубежных стран во избежание неясностей и неточностей не стремится к совпадению с гражданско-правовыми терминами, а идет по пути детального определения содержания своей терминологии с учетом принятой в государстве экономической доктрины развития»<sup>3</sup>.

По нашему мнению, ввиду многообразия юридических средств, обеспечивающих юридическое воздействие права на общественные отношения, не следует помещать субъективные права и обязанности субъектов налоговых правоотношений в систему таких конкретных правоотношений, как обязательства гражданского права. Более рационально формирование и развитие собственных институтов налогового права, а не рецепция из других отраслей права.

С какого момента лицо становится налогоплательщиком, возникает налоговое правоотношение, появляется налоговая обязанность? В ст. 19 НК РФ устанавливается, что налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы.

Таким образом, субъект должен обладать статусом юридического или физического лица, должен существовать объект налогообложения и другие существенные элементы налогообложения. Юридическое лицо становится субъектом налоговых отношений с момента его государственной регистрации, независимо от его постановки на налоговый учет, с этого же момента возникает и налоговая обязанность. Если у организации нет статуса юридического лица, т. е. она не прошла государственную регистрацию, значит она не обладает правоспособностью, которая возникает в момент создания, и, соответственно, не обладает правосубъектностью. Налоговая правосубъектность, так же как гражданская правоспособность, у юридического лица возникает с момента государственной регистрации. Одновременно возникают и соответствующие налоговые обязанности и права. Постановка на налоговый учет не может являться моментом возникновения налоговой правосубъектности, так как лишь формально регистрирует организацию в налоговом органе, закрепляя процессуальные отношения между юридическим лицом и уполномоченным органом.

<sup>1</sup> См.: Карасева М.В. Финансовое правоотношение. С. 283.

<sup>2</sup> Гражданское право: Учеб. Ч. I / Под ред. Ю.К. Толстого, А.П. Сергеева. — М., 1996. С. 13—14.

<sup>3</sup> Петрова Г.В. Общая теория налогового права. — М., 2004. С. 102.

Налоговая обязанность может быть качественной характеристикой субъекта права, его юридическим состоянием, приобретаемым с момента рождения или образования юридического лица. Под юридическим состоянием понимается «длительное обстоятельство, своего рода качество субъекта права, приобретенное им в силу рождения или производное от какого-либо действия. К состояниям относятся: гражданство, брак, нетрудоспособность, стаж, национальность, родство, специальность и т. п. Они, как правило, выступают в совокупности с другими юридическими фактами, сами по себе не имеют юридического значения, но всегда учитываются в качестве компонента юридического состава»<sup>1</sup>.

Признание лица субъектом гражданского права определяет его возможность участия в имущественных отношениях и возникновение налоговой обязанности. Постановка на учет в качестве налогоплательщика организации и индивидуального предпринимателя осуществляется независимо от обстоятельств, с которыми НК РФ (п. 2 ст. 83) связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога, т. е. быть налогоплательщиком — плательщиком налогов. Таким образом, субъекты налоговых отношений вступают в налоговые правоотношения не по своей инициативе и воле, а руководствуясь соответствующими нормами права, фактически — сразу. Согласно п. 2 ст. 44 НК РФ обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств (юридических фактов), предусматривающих уплату данного налога или сбора. Исполнение налоговой обязанности можно связать со статусом юридического или физического лица, но сам статус не порождает налогоплательщика автоматически, как полагает Н.А. Шевелева<sup>2</sup>. Однако вышеуказанный статус, по нашему мнению, порождает субъекта налоговой обязанности. Главным юридическим фактом, порождающим налогоплательщика именно как плательщика налогов, надо считать возникновение объекта налогообложения, установленного законом. В ст. 23 НК РФ субъект налоговых отношений назван налогоплательщиком фактически еще на стадии его постановки на учет в налоговом органе, до момента возникновения объекта налогообложения, что юридически не точно.

Налоговому правоотношению свойственно наличие особого субъектного состава. С.Г. Пепеляев распределяет участников налоговых правоотношений на основных и факультативных. К основным участникам автор относит субъектов хозяйственной деятельности (налогоплательщиков, налоговых агентов) и государственные органы, обладающие полномочиями контроля и управления в налоговой сфере (налоговые органы, органы государственных внебюджетных фондов, таможенные органы, финансовые органы); к группе факультативных участников причисляет лиц, обеспечивающих перечисление и сбор налогов; лиц, предоставляющих необходимые данные; лиц, предоставляющих профессиональную помощь; лиц участвующих в мероприятиях налогового контроля, и правоохранительные органы<sup>3</sup>.

И.И. Кучеров предложил классификацию, разделяющую участников налоговых правоотношений на семь групп:

1) субъекты, наделенные компетенцией по установлению и введению налогов (органы законодательной (представительной) власти);

2) субъекты, на которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах возложена обязанность по уплате налогов (сборов) в бюджет или государственный внебюджетный фонд (налогоплательщики и плательщики сборов);

3) субъекты, содействующие уплате налогов и сборов (налоговые агенты, банки и сборщики налогов);

4) субъекты, содействующие налоговому администрированию (лица, сообщающие сведения, связанные с учетом налогоплательщиков, а также свидетели, эксперты, специалисты, переводчики и понятые);

5) субъекты, осуществляющие налоговое администрирование (налоговые органы, таможенные органы, финансовые органы, органы государственных внебюджетных фондов);

6) субъекты, осуществляющие правоохранительную функцию в сфере налогов и сборов (органы внутренних дел, органы прокуратуры);

7) субъекты, рассматривающие дела и исполняющие решения о взыскании налоговых санкций (судебные органы и органы принудительного исполнения)<sup>4</sup>.

Опираясь на принципы классификации участников налоговых отношений, предложенные С.Г. Пепеляевым и И.И. Кучеровым, субъекты, вовлеченные в процесс налогового адми-

<sup>1</sup> Теория юридического процесса / Под общ. ред. В.М. Горшенева. — Харьков, 1983. С. 107.

<sup>2</sup> См.: Шевелева Н.А. Правовой статус налогоплательщиков в российской налоговой системе // Правоведение. 1996. № 3 (214). С. 87.

<sup>3</sup> См.: Налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. С. 154—155.

<sup>4</sup> См.: Кучеров И.И. Указ. соч. С. 117.

нистрирования и осуществляющие определенную деятельность, связанную с ним, можно разделить на группы по характеру правосубъектности, осуществляемым функциям и их процессуальному положению (по характеру осуществляемой деятельности по отношению к другому субъекту, при наступлении определенных юридических фактов):

1. Субъекты, осуществляющие налоговое администрирование, непосредственно заинтересованные в результатах налогового процесса. К ним относятся налоговые и таможенные органы.

2. Субъекты, исполняющие налоговую обязанность, а именно: юридические и физические лица.

3. Другие субъекты правоотношений, вовлеченные в сферу налогового администрирования (выполняющие вспомогательные функции).

Под таковыми понимаются:

- субъекты, содействующие исполнению налоговой обязанности (органы государственной регистрации, налоговые агенты и банки);

- субъекты, содействующие проведению налогового контроля (эксперты, специалисты, переводчики, понятые и свидетели);

- налоговые информаторы (банки, нотариусы, органы, осуществляющие государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств, биржевые брокеры и т. д.);

- органы дополнительного контроля (аудиторы, осуществляющие аудиторский контроль страховых компаний, банков и т. д.);

- субъекты, осуществляющие правоохранительную функцию в сфере налогообложения (органы внутренних дел, органы прокуратуры, таможенные органы);

- субъекты, способствующие налоговому администрированию и/или осуществляющие деятельность, схожую с налоговым администрированием (параадминистрирование) (Минфин России, органы внебюджетных фондов и др.).

Данные группы обладают различной правосубъектностью. Более дробная классификация в рамках группы «других субъектов правоотношений, вовлеченных в сферу налогового администрирования» показывает, что указанная классификация не является достаточной для четкого отнесения какого-либо субъекта к той или иной группе, независимо от определенного времени, установленных юридических фактов, от действия, совершаемого субъектом, или по отношению к нему — другим субъектом, от воз-

ложенных законодательством на субъект обязанностей. Один и тот же субъект может выступать как субъект, содействующий налоговому администрированию (например, как налоговый агент, удерживающий налог на доход, по отношению к работнику), как субъект, подвергающийся налоговому администрированию (когда уплачивает налоги, контролируется налоговой администрацией), и одновременно как выполняющий вспомогательные функции (например, когда через банк осуществляется налоговый платеж). Такого недостатка, казалось бы, не лишены и вышеуказанные классификации. Но, на наш взгляд, нельзя иначе разделить «живых» субъектов, осуществляющих разнородную деятельность.

У некоторых участников налогового процесса с течением времени меняется не только временная (происходит смена стадии), но и процессуальная характеристика, отражающая характер взаимосвязей этих субъектов. Процессуальное положение субъектов в налоговом администрировании под воздействием юридических фактов и с течением времени (например, когда наступает срок уплаты налога или удержания налога налоговым агентом) меняется — это «динамика» налогового администрирования. Между тем деление субъектов на общественно-территориальные образования, коллективные и индивидуальные субъекты, т. е. по организационно-правовым видам, отражает «статистику» налоговых отношений.

Все субъекты налогового администрирования являются потенциальными налогоплательщиками, так как согласно ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Но субъекты различаются объектом отношений, правосубъектностью, характером исполнения налоговой обязанности и различным типом правоотношений между собой.

Для возникновения налоговой обязанности необходим факт или фактический состав, с наступлением которого закон связывал бы такое последствие. Фактический состав — это, по мнению О.С. Иоффе и М.Д. Шаргородского, «совокупность юридических фактов, наступление которых необходимо для возникновения предусмотренных законом правовых последствий»<sup>1</sup>.

Так, элементы налога являются фактическим составом. Налог считается установленным, согласно п. 1 ст. 17 НК РФ, лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно: объект налогообложения, налоговая база, налого-

<sup>1</sup> Иоффе О.С., Шаргородский М.Д. Вопросы теории права. — М., 1961. С. 253.

вый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога.

Добровольность уплаты налога является юридической обязанностью и обеспечивается соответствующими правовыми стимулами и ограничениями. Как пишет А.В. Малько, «если правовой стимул побуждает к законопослушному поведению, то правовое ограничение сдерживает поведение противозаконное»<sup>1</sup>. Запрет, как тип правового регулирования, препятствует совершению неправомерных действий, в частности неуплаты налогов, обеспечивается принудительной силой государства, и, как справедливо отмечает В.Д. Сорокин, «нельзя не признать, что этому в известной мере помогает потенциальное существование уголовного запрета, который начинает действовать, когда запреты гражданско-правового и административно-правового типов регулирования “исчерпывают” свои возможности в соответствующих ситуациях»<sup>2</sup>.

Исполнение налоговой обязанности в первую очередь осуществляется налогоплательщиком добровольно. Однако на определенной стадии налоговые органы в своей деятельности по администрированию налогов используют в основном метод властных предписаний (императивный), диспозитивный метод носит ограниченный характер. Государственный орган или орган местного самоуправления обладает властными полномочиями, предоставленными законом, и принимает решения, обязательные для налогоплательщика.

Уплата налогов — основная часть налоговой обязанности, остальные действия по отношению к ней являются сопряженными и вторичными. Причем по объему и длительности совершения эти действия носят преобладающий характер. Действия, не связанные с уплатой налога, не являются имущественными.

Деятельность по исполнению налоговой обязанности включает также встречные действия органов, администрирующих налоги, и часто — действия, предшествующие исполнению налогоплательщиком налоговой обязанности. К ним можно отнести действия по разработке методологии налогового и бухгалтерского учета, разработке и обеспечению налогоплательщика бланками налоговых деклараций и т. д. Как верно подчеркивает С.В. Запольский, «статистический, бухгалтерский и налоговый учет, отчасти совпадая, отчасти распадаясь на самостоятельные потоки, в совокупности образуют систему информационных координат, в которых действует любой участник гражданского оборота»<sup>3</sup>.

Отталкиваясь от контекста, в котором применяется слово «налог» в современном законодательстве, можно сделать вывод, что налог как понятие объединяет и денежную сумму — материальный объект, и определенное процессуальное действие, связанное с отчуждением и сменой собственности (денежные средства из частной собственности переходят в собственность государственную или местного самоуправления). Поэтому употребление словосочетания «уплата налога» может означать как уплату денежной суммы, непосредственно связанной с исполнением налоговой обязанности, так и совершение установленных процессуальных действий.

Материально-правовая природа налога обуславливает специфические, присущие только ему процессуальные правила, соответствующие его материальному содержанию. Так, исполнение налоговой обязанности происходит с выполнением налоговыми органами определенных процессуальных действий. Создаются определенные организационные условия для простого, удобного и быстрого исполнения налоговой обязанности.

Налоговое администрирование как процесс управления и организации направлено на мобилизацию денежных средств и упорядочивание налоговых отношений и осуществляется в рамках налогового процесса. Налоговая обязанность — составная часть налогового права; правовые нормы, регулирующие налоговую обязанность, непосредственно преобразуют обязанность субъекта по уплате налога в конкретные процессуальные действия по переходу данного платежа налогоплательщика в соответствующий бюджет. Налоговое законодательство построено таким образом, что находящиеся в одном нормативном акте материальные нормы права реализуются с помощью процессуальных норм, содержащих порядок и правила совершения субъектами налоговых правоотношений определенных действий. В настоящее время в случае недостаточной процессуальной регламентации для осуществления какой-либо деятельности уполномоченных органов этот пробел в рамках существующего закона восполняется ведомственным нормотворчеством.

Налоговая обязанность включает определенные процессуальные действия, связанные с уплатой налога, возникающие в соответствии с налоговым законодательством. К ним можно отнести:

- регистрацию юридического лица, индивидуального предпринимателя и т. п.;

<sup>1</sup> Малько А.В. Стимулы и ограничения как парные юридические категории // Правоведение. 1995. № 1. С. 3

<sup>2</sup> Сорокин В.Д. Правовое регулирование: предмет, метод, процесс // Правоведение. 2000. № 4. С. 41.

<sup>3</sup> Запольский С.В. Дискуссионные вопросы теории финансового права. С. 11.

- постановку на учет в налоговом органе;
- определение и ведение учета объектов налогообложения;
- исчисление налогов и других обязательных платежей;
- ведение, составление, предоставление бухгалтерской и налоговой отчетности в установленные сроки;
- уплату денежных сумм налогов и других обязательных платежей в порядке и в сроки, установленные налоговым законодательством;
- выполнение законных требований налогового органа об устранении выявленных нарушений налогового законодательства;
- несение иных обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

М.В. Карасева в реализации налоговой обязанности налогоплательщика выделяет ряд последовательно сменяющихся, а иногда и совмещающихся во времени этапов (стадий):

а) стадия инициативного (добровольного) исполнения налогоплательщиком его налоговой обязанности;

б) стадия налогового контроля;

в) стадия принудительного исполнения налогоплательщиком его налоговой обязанности;

г) стадия привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности<sup>1</sup>.

Для того чтобы охарактеризовать процесс налогового администрирования и исполнения налоговой обязанности, по нашему мнению, необходима более подробная детализация стадий. Особенность поведения субъектов, исполняющих налоговую обязанность, в том, что это поведение имеет определенные юридические последствия, например, такие как инициирование контролирующей деятельности со стороны налоговых органов. При исполнении юридических обязанностей субъекты непосредственно используют типовые программы поведения, правовые формы, заложенные в нормах права. Правореализующая деятельность в налоговой сфере требует определенного установленного правовыми нормами процессуального порядка: особых правил совершения правореализующих действий и индивидуальных актов реализации прав и обязанностей.

По нашему мнению, можно выделить следующие стадии налогового администрирования:

• стадию возникновения прав и обязанностей (правоотношений):

◊ подстадия регистрации юридического лица, индивидуального предпринимателя, крестьянского (фермерского) хозяйства;

• стадию реализации прав и обязанностей налогоплательщиками и субъектами, содействующими исполнению налоговой обязанности:

◊ подстадия добровольного исполнения налогоплательщиком его налоговой обязанности, этапы:

□ государственная регистрация и постановка на учет в налоговом органе;

□ определение объектов налогообложения; ведение, составление, предоставление бухгалтерской и налоговой отчетности, документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов в определенные сроки;

□ добровольная уплата денежных сумм налогов и других обязательных платежей в порядке и сроки, установленные законодательством;

□ иные действия, связанные с добровольным исполнением налогоплательщиком налоговой обязанности;

◊ подстадия взимания налогов налоговым агентом, этапы:

□ исчисление, удержание из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечисление налогов в бюджетную систему Российской Федерации;

□ сообщение в налоговый орган о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика;

□ ведение учета начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов; исчисленных, удержанных и перечисленных налогов;

□ представление в налоговый орган документов, необходимых для осуществления контроля правильности исчисления, удержания и перечисления налогов;

• стадию реализации прав и обязанностей, а также применения права налоговым органом:

◊ подстадия информирования налогоплательщиков;

◊ подстадия стимулирования и мотивации, этапы:

□ изменение срока уплаты налога и сбора, а также пеней; в том числе предоставление отсрочки или рассрочки по уплате налога, предоставление инвестиционного налогового кредита;

□ налоговая амнистия;

◊ подстадия налогового учета и контроля, этапы:

□ учет налогоплательщиков;

□ оперативно-бухгалтерский учет налоговых поступлений: прием и обработка отчетности; учет поступления налогов и начисленных сумм; проверка данных учета и отчетности; обработка информации, полученной от налоговых информаторов (банков, нотариусов, органов, осуществляющих государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, и др.);

□ налоговая проверка:

<sup>1</sup> См.: Карасева М.В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект). — М., 2003. С. 143—144.

- ▽ камеральная проверка;
- ▽ выездная проверка;
- контроль за соответствием расходов физических лиц их доходам;
- обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов;
- зачет или возврат сумм излишне уплаченных налога, сбора, пеней, штрафа;
- другие формы контроля и вспомогательной деятельности (организационно-административной, внутреннего информационного обеспечения);
- факультативную стадию применения права налоговым органом, реализации прав и обязанностей субъектов, осуществляющих правоохранительную функцию в сфере налогообложения (органов внутренних дел, органов прокуратуры, таможенных органов), — выявление преступления, расследование;
- факультативную юрисдикционную стадию:
  - ◇ подстадия обжалования налогоплательщиком, иным лицом, участвующим в налоговом администрировании, актов налоговых органов ненормативного характера, действий (бездействия) их должностных лиц:
    - в вышестоящем налоговом органе;
    - в судебном порядке;
  - ◇ подстадия привлечения к ответственности налогоплательщика во внесудебном порядке; принудительного исполнения налогоплательщиком его налоговой обязанности и привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности:
    - этап принудительного взыскания налога, сбора, а также пеней и штрафов;
  - ◇ подстадия обращения в суд налогового органа или правоохранительных органов.

Каждая стадия, подстадия, этап содержит процессуальные нормы, обладает своими особыми юридическими средствами, отличается составом субъектов, характером совершаемых действий, их результатами и последствиями.

Стадии следуют в определенном логическом порядке и установленной закономерной последовательности действий участников налогового процесса. Переход от одной стадии к другой, последовательность расположения стадий обусловлены юридическими фактами, процессуальными нормами налогового законодательства, логикой исполнения налоговой обязанности налогоплательщиком и администрированием налогов властным органом. Стадии, которые проходит субъект, исполняющий налоговую обязанность, и стадии, которые проходит нало-

говый орган, могут идти параллельно, пересекаясь в случаях встречных действий. Под стадией мы понимаем относительно самостоятельную часть деятельности определенного состава субъектов, сгруппированную в однородный блок для решения конкретных задач и достижения определенной цели, нормативно урегулированную, выражающуюся в осуществлении установленных процессуальных требований и необходимую для достижения конечного обусловленного результата.

Каждая стадия налогового процесса имеет свою структуру, которая также характеризует ее сущность. Стадии формируются из подстадий и этапов, которые складываются из действий и представляют собой самостоятельный элемент налогового процесса, отражая его динамическую характеристику, т. е. изменение с течением времени и/или под воздействием юридических фактов. Эти действия, как и весь налоговый процесс, осуществляются в различной степени регламентированной, определенной в предусмотренной налоговым законодательством процессуальной форме, в которой реализуются и соответствующие им правовые отношения.

При процессуальной регламентации не требуется субординационное подчинение между органом или лицом, занимающимся налоговым администрированием, и тем, кто выполняет налоговую обязанность; для собственного усмотрения участников процесса установлены весьма узкие рамки, необходимость применения властного распоряжения сведена к минимуму и играет подчиненную роль.

Чем более упорядочен налоговый процесс, тем эффективнее аккумуляция денежных средств в бюджет, появляется урегулированная система совершения определенных действий, упрощается порядок исполнения налоговой обязанности, контроля со стороны налоговых органов, повышается прозрачность деятельности органов, осуществляющих налоговое администрирование, и увеличивается гласность совершения действий, что позволит избежать произвола со стороны государства и обеспечит определенность правовой свободы лица, исполняющего налоговую обязанность. Налоговое администрирование можно охарактеризовать как процессуально урегулированную правовыми нормами организационно-управленческую деятельность уполномоченных субъектов, направленную на исполнение налогоплательщиком его налоговой обязанности.