

## **Содержание:**

Image not found or type unknown



## **Введение**

Налоговая обязанность, как и любая другая обязанность, прекращается надлежащим исполнением. Исполнением налоговой обязанности считается уплата налога в полной сумме и в установленный срок.

В соответствии со ст. 45 НК налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога. По общему правилу российским налоговым законодательством не допускается уплата налогов третьими лицами, поэтому различные "налоговые оговорки", перевод долга по налоговым платежам и подобные соглашения являются ничтожными и не влекут правовых последствий. Нарушение данного запрета не снимает с самого налогоплательщика обязанности по уплате причитающихся налогов.

## **Основания возникновения и прекращения налоговой обязанности**

Налоговая обязанность возникает с момента появления установленных ПК РФ обстоятельств, предусматривающих уплату конкретного налога (п. 2 ст. 44 НК РФ), которые подразделяются на общие и непосредственные. К общим обстоятельствам относятся условия принятия и вступления в силу налоговых законов, соблюдение процедуры установления и введения налогов, наличие статуса налогоплательщика и т.п. Непосредственным обстоятельством выступает наличие у налогоплательщика объекта налогообложения (п. 2 ст. 44 НК РФ), как экономического основания возникновения налоговой обязанности. Согласно ст. 38 ПК РФ объектом налогообложения (юридическими фактами, с которыми законодательство о налогах связывает возникновение нрав и обязанностей его субъектов) признается реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого налоговое законодательство

связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога. Кроме того, для специальных налоговых режимов часть вторая НК РФ устанавливает и иные непосредственные обстоятельства, с которыми связана уплата соответствующего налога.

Следует отметить, что налоговая обязанность не статична – она может изменяться при наличии оснований, установленных НК (п. 1 ст. 44 НК РФ). Основания изменения налоговой обязанности подразделяются на основания изменения срока исполнения налоговой обязанности и на основания изменения субъекта ее исполнения.

Основания изменения срока исполнения налоговой обязанности связываются со следующими юридическими фактами:

- принятие акта законодательства о налогах и сборах, снижающего размер ставки налогов и имеющего обратную силу (п. 4 ст. 5 ПК РФ);
- использование налогоплательщиком налоговой льготы (ст. 56 ПК РФ), прекращение налоговой льготы;
- принятие уполномоченным органом (ст. 63 НК РФ) решения о предоставлении отсрочки, рассрочки (ст. 64 НК РФ), инвестиционного налогового кредита и заключение договора о нем (п. 4, 5 ст. 67 НК РФ).

В силу п. 1 ст. 44 НК РФ основания изменения налоговой обязанности устанавливаются самим НК РФ или иным актом законодательства о налогах и сборах. Однако анализ действующего законодательства позволяет рассматривать в качестве оснований изменения срока исполнения налоговой обязанности юридические факты, зафиксированные не в законодательстве о налогах и сборах, а в иных нормативных актах, не связанных в целом с вопросами налогообложения. К примеру, это может быть:

- подписание соглашения о реструктуризации долгов сельскохозяйственных товаропроизводителей (ст. 25 Федерального закона от 09.07.2002 № 83-ФЗ "О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей" );
- принятие в отношении должника арбитражным судом определения о введении внешнего управления и моратория на удовлетворение требований кредиторов (ст. 95 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)");

– введение ЦБ РФ моратория на удовлетворение требований кредиторов кредитной организации (п. 1 ст. 26 Федерального закона от 25.02.1999 № 40-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве) кредитных организаций").

Признание данных юридических фактов основаниями изменения срока исполнения налоговой обязанности основано на приоритете норм вышеперечисленных федеральных законов над положениями части первой ПК РФ[3]. Таким образом, в настоящее время в полной мере не реализуются положения подп. 2 п. 2 ст. 1, ст. 44 НК РФ, согласно которым основания изменения налоговой обязанности устанавливаются ПК РФ или иными актами законодательства о налогах и сборах.

Как отмечалось выше, изменение налоговой обязанности также может быть вызвано изменением субъекта ее исполнения, что порождается, например, следующими юридическими фактами:

1) вступление в силу решения суда, арбитражного суда о привлечении правопреемников к солидарному исполнению налоговой обязанности реорганизованного юридического лица (п. 7, 8 ст. 50 НК РФ);

2) внесение в единый государственный реестр юридических лиц записи о государственной регистрации вновь возникшего юридического лица при реорганизации в форме слияния и преобразования (п. 3 ст. 57 ГК РФ), записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица при реорганизации в форме присоединения. На основании названных юридических фактов к исполнению налоговой обязанности привлекаются правопреемники налогоплательщика при его реорганизации в форме слияния, присоединения, преобразования;

3) привлечение к субсидиарной ответственности учредителей ликвидируемого юридического лица (п. 2 ст. 49 НК РФ);

4) привлечение к субсидиарной ответственности собственника имущества должника – унитарного предприятия, учредителей (участников) должника, руководителя должника и председателя ликвидационной комиссии (ликвидатора) при неподаче названными лицами заявления в арбитражный суд о признании должника банкротом по уплате обязательных платежей должника-налогоплательщика (ст. 224, п. 2 ст. 226 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)");

5) привлечение к исполнению налоговой обязанности поручителя (ст. 74 НК РФ), залогодателя, если им является третье лицо (ст. 73 НК РФ).

Следует обратить внимание и на основания приостановления исполнения налоговой обязанности. Пунктом 3 ст. 51 НК РФ предусмотрено приостановление исполнения налоговой обязанности в отношении физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, при недостаточности (отсутствии) денежных средств этих физических лиц для исполнения налоговой обязанности. Такое приостановление исполнения осуществляется по решению соответствующего налогового органа. Приостановленное исполнение восстанавливается со дня принятия решения об отмене признания физического лица безвестно отсутствующим или недееспособным. Аналогичный порядок приостановления исполнения распространяется и на обязанность по уплате начисленных пеней и штрафов.

В качестве разновидности оснований приостановления исполнения налоговой обязанности можно рассматривать приостановление уплаты суммы задолженности, в рамках процедуры принятия уполномоченным органом решения об отсрочке, рассрочке (п. 6 ст. 64 НК РФ). Учитывая довольно продолжительный период времени (30 дней), отведенный уполномоченному органу для принятия решения о предоставлении (отказе предоставления) отсрочки или рассрочки по уплате налога, законодатель установил возможность временного (на период рассмотрения заявления о предоставлении отсрочки, рассрочки) приостановления уплаты суммы задолженности заинтересованным лицом. Решение о приостановлении принимается уполномоченным органом по ходатайству заинтересованного лица. Копия такого решения представляется заинтересованным лицом в налоговый орган по месту его учета в пятидневный срок со дня принятия решения.

Кроме оснований возникновения, изменения и приостановления обязанности по уплате налогов НК РФ предусматривает и основания ее прекращения. В соответствии с п. 3 ст. 44 НК РФ ими являются:

1) уплата налога налогоплательщиком. В данном случае налоговая обязанность прекращается надлежащим исполнением, что соответствует цели налогового правоотношения – поступлению налога в бюджетную систему РФ;

2) смерть физического лица – налогоплательщика или признание его умершим в установленном гражданским процессуальным законодательством РФ порядке.

Задолженность по налогам, указанным в п. 3 ст. 14 и ст. 15 НК РФ, умершего лица либо лица, объявленного умершим, погашается наследниками в пределах стоимости наследственного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством РФ для оплаты наследниками долгов наследодателя;

3) ликвидация организации-налогоплательщика после проведения всех расчетов с бюджетной системой РФ в соответствии со ст. 49 НК РФ. Это правило применяется при невозможности привлечения к субсидиарной ответственности учредителей ликвидируемой организации. В противном случае налоговая обязанность не прекращается, но происходит изменение субъекта ее исполнения. Им будет субсидиарный налоговый должник;

4) возникновение обстоятельств, с которыми законодательство о налогах связывает прекращение обязанности по уплате данного налога. Данная формулировка свидетельствует о том, что ст. 44 НК РФ не содержит исчерпывающего перечня оснований прекращения обязанности по уплате налога. Проведенный анализ позволяет дополнительно выявить следующие основания прекращения налоговой обязанности:

- принятие акта законодательства о налогах и сборах, отменяющего налог; признание налога не соответствующим НК РФ (ст. 6 НК РФ);
- списание безнадежных долгов по налогам (ст. 59 НК РФ);
- уплата налогоплательщиком недоимки на основании требования об уплате налога (ст. 69–71 НК РФ);
- взыскание недоимки за счет денежных средств, находящихся на счетах в банке (ст. 46 НК РФ);
- взыскание недоимки за счет иного имущества налогоплательщика (ст. 47 НК РФ);
- введение льготы, освобождающей от уплаты налога в полном размере (ст. 56 НК РФ);
- зачет суммы излишне уплаченного (взысканного) налога в счет предстоящих платежей или в счет погашения недоимки, осуществляемый арбитражным судом или налоговым органом (подп. 4 п. 2 ст. 45, ст. 78, 79 НК РФ).

Способы обеспечения исполнения налоговой обязанности.

На основании пункта 1 статьи 72 НК РФ установлены способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов. Прежде всего, это сделано в целях предотвращения последствий, которые могут возникнуть в связи с неуплатой налогов (сборов) налогоплательщиками.

Перечень способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, который предусмотрен пунктом 1 статьи 72 НК РФ:

- залог имущества;
- поручительство;
- пеня;
- приостановление операций по счетам в банке;
- наложение ареста на имущество налогоплательщика.

Отметим, что, называя в качестве одного из способов обеспечения уплаты налога - пени, законодательством подразумевается, что пени не являются мерой налоговой ответственности (Постановление Пленума Верховного суда №41, Пленума ВАС РФ №9 от 11 июня 1999 года) (Приложение №131).

Другие способы обеспечения исполнения налоговой обязанности, кроме тех, которые указаны в главе 11 НК РФ, не могут использоваться ни налоговыми органами, ни налогоплательщиками.

Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов состоят в возложении на налогоплательщика дополнительной обязанности в том случае, если исполнение налоговой обязанности выполнено не полностью, в возложении такой обязанности на третье лицо или в исполнении налоговой обязанности за счет стоимости ранее зарезервированного имущества.

## **Сроки уплаты налогов и сборов**

Сроки уплаты налогов и сборов — это = даты обязательных перечислений на основании обращения граждан, индивидуальных предпринимателей или юридических лиц в адрес государственного органа. Правила и основания для переноса прописаны в главе 9 Налогового кодекса РФ. Такие меры облегчают налоговое бремя налогоплательщика в трудной для него финансовой ситуации.

Когда необходимо уплатить начисленные суммы в бюджет

Сроки уплаты налогов и сборов, их перечень устанавливаются законодательством исходя из вида деятельности, режима налогообложения (общего или специального), региона регистрации лица, осуществления внешнеэкономической деятельности.

В 2020 году даты уплаты основных обязательных платежей для юридических лиц и ИП следующие:

НДС. Выплачивается по итогам прошедшего квартала на основании сданной декларации. Выплачивается равномерно тремя платежами не позднее 25-го числа каждого месяца.

Налог на прибыль. Уплачиваются авансовые платежи до 28-го числа каждого месяца, затем по итогам квартала перечисляется до 28-го недоплаченная сумма.

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ). В общем случае перечисляется не позднее следующего дня после выплаты заработной платы работникам. Если работник находится на больничном или в декретном отпуске — не позднее последнего дня месяца.

Налог на имущество, на землю и на транспорт: сроки уплаты устанавливаются региональными органами власти, обычно это срок не позднее 1 декабря.

Платежи по обязательному социальному страхованию (ПФР, ФСС, ФОМС) осуществляются до 15-го числа после месяца начисления заработной платы персоналу.

## **Прочие сборы и платежи в бюджет**

Перечисленные выше сборы составляют львиную долю от наполнения федерального бюджета и внебюджетных фондов, уплачиваются всеми юридическими лицами и ИП, работающими по ОСНО. Если деятельность связана с добычей и использованием природных ресурсов, уплачивается НДСПИ (до 25-го каждого месяца), водный налог (до 20-го), сбор за биологические ресурсы (единовременный платеж или периодический — до 20-го числа ежемесячно).

При специальных режимах налогообложения не уплачиваются НДС, налог на прибыль, а налог на имущество выплачивается в определенном законодательством объеме.

Физические лица уплачивают налог на имущество и на землю (до 1 декабря), НДФЛ (до 15 июля по итогам года). Последний сбор уплачивается работодателем в случае официального трудоустройства.

## **Порядок исчисления и уплата налога**

Порядок исчисления налога состоит в определении суммы налога (так называемого налогового оклада), подлежащего к уплате в бюджет (внебюджетный фонд). Налог может быть исчислен:

самим налогоплательщиком;

налоговым агентом;

налоговым органом.

В зависимости от вида налоговой ставки исчисление налога производится:

как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы – для твердых налоговых ставок;

как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы – для процентных (адвалорных) налоговых ставок;

в комбинированной форме – для комбинированных налоговых ставок.

Налог может исчисляться по итогам налогового периода без учета ранее уплаченных налоговых платежей либо нарастающим итогом. В последнем случае размер подлежащего к уплате налога определяется путем вычитания из суммы налога, исчисленной по итогам налогового (отчетного) периода, ранее уплаченных ежемесячных (ежеквартальных) авансовых платежей.

Налоговый орган исчисляет ряд налогов, уплачиваемых физическими лицами (транспортный налог, налог на имущество физических лиц, земельный налог). В данном случае законодатель стремится освободить граждан от сложной и трудоемкой работы по исчислению налогов, требующей знания налогового

законодательства и специальной квалификации.

Исчислив налог, налоговый орган не позднее 30 дней до наступления срока платежа направляет налогоплательщику уведомление, где должны быть указаны размер налога, подлежащего уплате, расчет налоговой базы, а также срок уплаты налога. Если налогоплательщик уклоняется от получения налогового уведомления, оно направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

Порядок и сроки уплаты налога. Сроки уплаты устанавливаются применительно к каждому налогу и определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено.

Налог должен быть уплачен до 24 часов последнего дня срока, установленного для его уплаты. Если документы либо денежные суммы были сданы на почту или на телеграф до 24 часов последнего дня срока, то срок не считается пропущенным. В случаях, когда последний день срока падает на нерабочий день, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день.

Уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога либо по частям (авансовые платежи в течение налогового периода). Налог может быть уплачен в наличной или безналичной форме.

Обязанность по уплате налога исполняется в национальной валюте РФ.

Иностранцами, а также физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ, обязанность по уплате налога может исполняться в иностранной валюте.

## **Заключение**

В завершении хочу сказать, что исполнение обязанности по уплате налогов и сборов при реорганизации юридического лица возлагается на его правопреемника, который признается таковым в соответствии с гражданским законодательством. Вместе с тем ПК устанавливает различные способы перехода налогового долга, зависящие от содержания налоговой обязанности реорганизуемой организации. Так, задолженность по налогам и причитающиеся пени подлежат безоговорочному

погашению правопреемником независимо от того, были ли известны правопреемнику эти факты и обстоятельства неисполнения (ненадлежащего исполнения) реорганизованным юридическим лицом своих налоговых обязанностей. При этом правопреемник обязан уплатить все пени, причитающиеся по перешедшим к нему обязательствам.

## **Список литературы**

1. "Конституция Российской Федерации" (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 N 6-ФКЗ, от 30.12.2008 N 7-ФКЗ, от 05.02.2014 N 2-ФКЗ, от 21.07.2014 N 11-ФКЗ)
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 26.03.2020) ( с изм. и доп., вступ. в силу с 01.04.2020)
3. «Налоги и налогообложение» (Меденцов А.С., 2009)
- 4.Тютин Д.В. «Налоговое право: курс лекций» 2018.