

УДК/UDC 336.22

Правовое регулирование изменения срока исполнения налоговой обязанности

Нарышкина Анна Виталиевна

студентка юридического факультета

Кубанский государственный аграрный университет им. И. Т. Трубилина

г. Краснодар, Россия

e-mail:naryshkina.anyu@bk.ru

Очаковский Виктор Александрович (научный руководитель)

кандидат юридических наук, доцент кафедры административного и финансового права

Кубанский государственный аграрный университет им. И. Т. Трубилина

г. Краснодар, Россия

e-mail:viktor.ochakovsky@list.ru

SPIN-код: 7014-2561

Аннотация

В настоящей научной работе рассмотрены порядок и основания для изменения срока исполнения налоговой обязанности в Российской Федерации. Проанализированы институты налогового права, такие как отсрочка, рассрочка и инвестиционный налоговый кредит, а также их динамика и тенденции развития. Определен перечень необходимых документов и обозначены сроки для подачи заявления для изменения срока уплаты налога или сбора. Изучена проблема предоставления отсрочки или рассрочки налогоплательщикам, которые при единовременной уплате налога могут потенциально обрести признаки банкротства. Проанализировано действующее законодательство по указанной теме и обозначены существующие проблемы в сфере правового регулирования изменения срока исполнения налоговой обязанности. Предложены возможные варианты их разрешения.

Ключевые слова: налоговая обязанность, изменение срока исполнения налоговой обязанности, рассрочка, отсрочка, инвестиционный налоговый кредит.

Legal regulation of changes in the term of performance of tax obligations

Naryshkina Anna Vitaliyevna
student of the Faculty of Law
Kuban State Agrarian University
Krasnodar, Russia
e-mail:naryshkina.anya@bk.ru

Ochakovsky Victor Alexandrovich (research advisor)
Candidate of Law, assistant professor of the Department of Administrative and Financial Law
Kuban State Agrarian University
Krasnodar, Russia
e-mail:viktor.ochakovsky@list.ru
SPIN-код: 7014-2561

Abstract

In this scientific work, the procedure and grounds for changing the deadline for fulfilling a tax obligation in the Russian Federation are considered. The institutions of tax law, such as deferral, installment plan and investment tax credit, as well as their dynamics and development trends are analyzed. The list of required documents has been determined and the deadlines for submitting an application for changing the deadline for paying a tax or fee have been outlined. The problem of granting a deferment or installment plan to taxpayers who, with a lump-sum payment of tax, can potentially acquire signs of bankruptcy, has been studied. The current legislation on this topic is analyzed and the existing problems in the field of legal regulation of changing the deadline for fulfilling a tax obligation are identified. Possible options for their resolution are proposed.

Key words: tax obligation, change in the term of execution of tax obligation, installment, deferral, investment tax credit.

Социально-ориентированная политика государства оказывает влияние на экономические, политические, социально-правовые и иные аспекты деятельности Российской Федерации. Гуманизация законодательства затрагивает многие отрасли российского права. Данный процесс оказал

влияние и на развитие налогового права. Так, с принятием в 1998 г. первой части Налогового кодекса Российской Федерации (далее по тексту — НК РФ) были закреплены такие институты налогового права, как «отсрочка» и «рассрочка», а также «инвестиционный налоговый кредит». Настоящие институты дают право налогоплательщикам при наличии указанных в законе обстоятельств изменить срок исполнения налоговой обязанности. Данное право может быть реализовано ими в случае неспособности одновременно и в полном объеме исполнить налоговую обязанность в установленный законом срок.

В НК РФ под изменением срока исполнения налоговой обязанности понимается перенос срока уплаты соответствующей налоговой обязанности на более поздний. Также законодателем предусматривается два варианта изменения срока исполнения налоговой обязанности. Так, ст. 61 НК РФ предусматривает возможность изменения срока уплаты налога в отношении всей подлежащей уплате суммы налога или сбора либо ее части с начислением процентов на сумму задолженности [1]. Т. е. изменение срока исполнения обязанности становится определенным послаблением для налогоплательщика при наличии у него особых обстоятельств, которые прямо установлены в НК РФ [2].

НК РФ предполагает следующие три формы изменения сроков исполнения налоговой обязанности: отсрочка, рассрочка и инвестиционный налоговый кредит. Так, в ст. 64 НК РФ закреплено: «Отсрочка или рассрочка по уплате налога представляет собой изменение срока уплаты налога при наличии оснований, предусмотренных настоящей статьей, на срок, не превышающий один год, соответственно с единовременной или поэтапной уплатой суммы задолженности» [1]. Т. е. отсрочка — это изменение срока исполнения налоговой обязанности на установленный срок, но не превышающий один год, с последующей единовременной уплатой налога или сбора. Рассрочка же предполагает изменение срока уплаты налога, но с постепенной уплатой налоговой задолженности в соответствии с установленным графиком.

Инвестиционный налоговый кредит является формой изменения срока исполнения налоговой обязанности, но имеет ряд отличительных особенностей. Впервые в российском законодательстве настоящий институт налогового права возник в связи с принятием Закона Российской Федерации «Об инвестиционном налоговом кредите» в 1991 г., ст. 1 которого закрепляла положение: «Под инвестиционным налоговым кредитом понимается отсрочка налогового платежа, предоставляемая органами государственной власти или налоговыми органами в порядке и на условиях, установленных настоящим Законом» [3]. Условием для установления такого изменения срока исполнения налоговой обязанности в соответствии со ст. 2 настоящего закона стала численность работников предприятия и его непосредственная деятельность. Так, инвестиционный налоговый кредит предоставлялся:

1. Промышленным и строительным предприятиям, среднесписочная численность работников которых не превышала 200 человек.
2. Научным предприятиям, численность сотрудников которых не превышала 100 человек.
3. Предприятиям производственной сферы с численностью сотрудников до 50 человек.
4. Предприятиям непромышленной сферы, среднесписочная численность работников которых не превышала 15 человек.

Так, указанные предприятия имели право на уменьшение суммы налогового платежа на 10% от цен: закупленного и введенного в действие оборудования, закупленных и введенных в действие автоматических линий и автоматизированных участков, управляемых ЭВМ, оборудования для создания рабочих мест для инвалидов [3].

С принятием первой части НК РФ указанный выше Закон Российской Федерации утратил силу. В современном налоговом законодательстве под инвестиционным налоговым кредитом в соответствии со ст. 66 НК РФ понимают: «изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии оснований, указанных в настоящем за-

коне, предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов» [1]. Т. е. мы можем сделать вывод о том, что инвестиционный налоговый кредит является формой изменения срока уплаты налога или сбора, а именно является возможностью для юридических лиц уменьшить сумму установленного налога на указанный в договоре между организацией и налоговым органом срок. Данное соглашение закрепляет обязанность для юридического лица выплатить соответствующие проценты. Налоговый кредит предоставляется только юридическим лицам на прямо закрепленные законом налоги, к которым относят: налог на прибыль организации, региональные и местные налоги.

Правом изменения срока уплаты налога или сбора в форме отсрочки или рассрочки наделяются заинтересованные лица, если они соответствуют одному из следующих оснований:

- 1) лица, которым был причинен ущерб в результате природного бедствия или техногенной катастрофы;
- 2) организации, которые в полном объеме исполнили заказ для государственных или муниципальных нужд, но не получили полагающееся им вознаграждение;
- 3) лица, которые при единовременном исполнении налоговой обязанности могут быть признаны банкротами;
- 4) физические лица, имущественное положение которых исключает возможность единовременной уплаты установленной налоговой обязанности;
- 5) юридические лица, которые осуществляют деятельность сезонного характера.

Виды деятельности сезонного характера определены в Постановлении Правительства Российской Федерации «О перечнях сезонных отраслей и видов деятельности, применяемых для целей налогообложения» [4].

На наш взгляд, стоит рассмотреть более подробно одно из оснований, указанных нами ранее. Основанием для изменения срока исполнения налоговой обязанности является потенциальная возможность возникновения признаков несостоятельности (банкротства) у налогоплательщика при одновременной уплате соответствующих налогов и сборов. Большое значение имеет то, что налогоплательщик должен иметь реальную возможность исполнить свои налоговые обязанности по истечению указанного срока отсрочки или исполнять обязанности в соответствии с графиком при рассрочке. Именно поэтому законодатель не предусмотрел настоящее право для лиц, признанными в судебном порядке несостоятельными (банкротами), т. к. данные лица с высокой долей вероятности не смогут исполнить свои налоговые обязанности. Так, например, по Решению Арбитражного суда Ставропольского края лицу было отказано в предоставлении отсрочки или рассрочки по оплате государственной пошлины, поскольку «законодателем не предусмотрена возможность предоставления отсрочки или рассрочки заинтересованному лицу, признанному в установленном порядке несостоятельным (банкротом)» [5]. Принципиальное значение имеет реальная возможность налогоплательщика в полном объеме исполнить налоговые обязанности в измененный срок и уплатить установленные законом проценты в соответствии с $\frac{1}{2}$ ставкой рефинансирования.

Ключевым аспектом для предоставления налогоплательщику возможности изменить срок уплаты налога является наличие обеспечительных способов исполнения налоговых обязательств. Так, для предоставления отсрочки или рассрочки в качестве средства обеспечения выступают поручительство, залог и банковская гарантия [6]. Именно указанные средства являются гарантией для государства в лице налогового органа, что налогоплательщик в полном объеме уплатит налог и проценты [7].

Важным моментом является то, что налогоплательщик самостоятельно должен подать заявление в налоговый орган о предоставлении ему права на изменения срока исполнения налоговой обязанности. Форма заявления утверждена Постановлением Правительства «О мерах по

обеспечению устойчивого развития экономики» [8]. Заявление должно быть подано в соответствующий налоговый орган до наступления срока исполнения налоговой обязанности. С заявлением на отсрочку или рассрочку уплаты налога или сбора налогоплательщиком должны быть предоставлены документы, подтверждающие основание для изменения срока уплаты налога [9]. А при заключении инвестиционного налогового кредита необходимо также предоставить бизнес-план инвестиционного проекта, который должен содержать положения о повышении эффективности работы организации [10].

Срок подачи заявления на изменение срока исполнения налоговой обязанности должен носить разумный характер. Так, в п. 15 Приказа Федеральной налоговой службы «Об утверждении Порядка изменения срока уплаты налога, сбора, страховых взносов, а также пени и штрафа налоговыми органами» закреплено: «Решение об изменении срока или об отказе в изменении срока уплаты налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов принимается уполномоченным органом в течение 30 рабочих дней со дня получения заявления заинтересованного лица» [11].

В настоящее время пандемия COVID-19 оказывает негативное воздействие на все отрасли российской экономики. Стоит отметить, что возникший экономический кризис носит всеобъемлющий характер и затронул все страны мира. Законодатель вынужден поддерживать налогоплательщиков, т. к. указанное обстоятельство значительно снизило доходы физических и юридических лиц, в связи с чем они стали неспособны исполнять налоговые обязательства в полном объеме и в установленный срок. В рамках ограничений из-за распространения коронавирусной инфекции произошло реформирование законодательства, в т. ч. и в сфере налогового права. Так, было принято Постановление Правительства Российской Федерации «О мерах по обеспечению устойчивого развития экономики» [8], которое упростило порядок и расширило перечень оснований для изменения срока исполнения налоговой обязанности. В действительности, на наш взгляд, указанное Постановление не является

должным инструментом для поддержания экономического благосостояния малого и среднего бизнеса. Существенной оговоркой является то, что данная упрощенная система и основания для ее применения распространяются не на всех налогоплательщиков, а только на их небольшую часть. В действительности поддержка направлена на ограниченный круг лиц, которые осуществляют деятельность, подверженную наиболее сильной экономической «турбулентности». Но подавляющее большинство налогоплательщиков не способны одновременно исполнить налоговые обязанности из-за сокращения доходов и увеличения вынужденных расходов. Поэтому целесообразно, на наш взгляд, значительно расширить установленный перечень основания и лиц, имеющих право на получение отсрочки или рассрочки в упрощенном порядке. В настоящее время в списке содержатся 10 отраслей экономики, которые имеют право на упрощенную систему получения отсрочки или рассрочки по исполнению налоговых обязанностей. Данный перечень необходимо расширить, т. к. подавляющее большинство отраслей российской экономики нуждаются в переносе срока исполнения налоговой обязанности, потому что не способны уплатить установленные налоги в полном объеме и в установленный срок. Настоящая проблема стоит крайне остро и на сегодняшний день, поэтому она нуждается в разрешении со стороны государства, иначе положение налогоплательщиков юридических лиц станет крайне затруднительным и может привести к «поток» банкротств. Целесообразно, на наш взгляд, будет предоставить всем налогоплательщикам, которые терпят убытки из-за ограничений, связанных с пандемией, право на получение рассрочки или отсрочки исполнения налоговой обязанности в упрощенной системе, в соответствии с Постановлением Правительства Российской Федерации «О мерах по обеспечению устойчивого развития экономики».

Изменение срока исполнения налоговой обязанности является действенным и стабильным институтом налогового права. Он позволяет эффективно поддерживать налогоплательщиков, которые по ряду обстоятельств не способны уплатить налог или сбор одновременно и в установленный срок, но сможет их уплатить в дальнейшем. Способы обеспе-

чения исполнения налоговой обязанности являются гарантией, что налоговые обязательства при любых обстоятельствах будут исполнены в полном объеме. Но порядок получения рассрочки и отсрочки нуждается в упрощении, поскольку кризисное положение экономики страны негативно сказывается на благосостоянии подавляющего числа налогоплательщиков.

Список литературы:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.
2. Кусакина Н. В., Курдюк П. М., Очаковский В. А. Тенденции развития налогового законодательства в части предоставления налогоплательщикам налоговых льгот // Общество и право. 2019. № 1 (67). С. 146–149.
3. Об инвестиционном налоговом кредите: Закон Российской Федерации от 20.12.1991 № 2071-1 (документ утратил силу) // Ведомости Съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации. 1992. № 12. Ст. 603.
4. О перечнях сезонных отраслей и видов деятельности, применяемых для целей налогообложения: Постановление Правительства РФ от 06.04.1999 № 382 // СПС «Гарант». URL: <https://base.garant.ru/12115220/> (дата обращения: 12.11.2021).
5. Решение Арбитражного суда Ставропольского края от 23.03.2020 по делу № А63-3115/2020 // Судебные и нормативные акты РФ. URL: <https://usnd.to/FsSx> (дата обращения: 12.11.2021).
6. Очаковский В.А., Архиреева А.С., Серопол Д.И. К вопросу о соотношении гражданского и налогового права в части применения отдельных способов обеспечения исполнения обязательств // Юридический вестник ДГУ. 2021. Т. 39. № 3. С. 109-112.
7. Крутова Я. А., Очаковский В. А., Самсоненко Ю. А. К вопросу о соотношении институтов гражданского и налогового права // Общество и право. 2018. № 3 (65). С. 151–155.
8. О мерах по обеспечению устойчивого развития экономики: Постановление Правительства РФ от 2 апреля 2020 г. № 409 // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001202004060004> (дата обращения: 12.11.2021).
9. Курдюк П. М., Очаковский В. А. К вопросу об использовании диспозитивных начал в финансовом праве // Юридическая наука и практика: Вестник Нижегородской академии МВД России. 2019. № 4 (48). С. 163–166.

10. Кобылинская С. В., Усенко А. С. Инвестиционная деятельность негосударственных пенсионных фондов России // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. 2016. № 118. С. 364–375

11. Об утверждении Порядка изменения срока уплаты налога, сбора, страховых взносов, а также пени и штрафа налоговыми органами: Приказ ФНС России от 16.12.2016 № ММВ-7-8/683@ // Официальный сайт ФНС России. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/6708502/ (дата обращения: 12.11.2021).

References:

1. Tax Code of the Russian Federation (part one) dated July 31, 1998 No. 146-FZ // Collection of the Legislation of the Russian Federation. 1998. No. 31. Art. 3824.

2. Kusakina N. V., Kurdyuk P. M., Ochakovsky V. A. Trends in the development of tax legislation in terms of granting tax benefits to taxpayers // Society and Law. 2019. No. 1 (67). Pp. 146–149.

3. On the investment tax credit: Law of the Russian Federation of December 20, 1991 No. 2071-I (last edition) (the document has become invalid) // Gazette of the Congress of People's Deputies of the Russian Federation and the Supreme Council of the Russian Federation. 1992. No. 12. Art. 603.

4. On the lists of seasonal industries and activities used for tax purposes: Decree of the Government of the Russian Federation of 06.04.1999 No. 382 // Garant. URL: <https://base.garant.ru/12115220/> (access date: November 12, 2021).

5. Decision of the Arbitration Court of the Stavropol Territory dated March 23, 2020 in case No. A63-3115/2020 // Judicial and regulatory acts of the Russian Federation. URL: <https://usnd.to/FsSx> (access date: November 12, 2021).

6. Ochakovsky V. A., Arkhireeva A. S., Seropol D. I. To the question of the applicability and applicability of tax law in relation to the partial application of obligations // Legal Bulletin of the DSU. 2021. V. 39. No. 3. Pp. 109–112.

7. Krutova Ya. A., Ochakovsky V. A., Samsonenko Yu. A. On the question of the relationship between the institutions of civil and tax law // Society and Law. 2018. No. 3 (65). Pp. 151–155.

8. On measures to ensure the sustainable development of the economy: Decree of the Government of the Russian Federation of April 2, 2020 No. 409 // Official Internet portal of legal information. URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001202004060004> (access date: November 12, 2021).

9. Kurdyuk P. M., Ochakovsky V. A. On the issue of the use of dispositive principles in financial law // Legal Science and Practice: Bulletin of the Nizhny Novgorod Academy of the Ministry of Internal Affairs of Russia. 2019. No. 4 (48). Pp. 163–166.

10. Kobylinskaya S. V., Usenko A. S. Investment activity of non-state pension funds of Russia // Polythematic network electronic scientific journal of the Kuban State Agrarian University. 2016. No. 118. Pp. 364–375.

11. On approval of the Procedure for changing the deadline for paying taxes, fees, insurance premiums, as well as penalties and fines by tax authorities: Order of the Federal Tax Service of Russia dated 12/16/2016 No. MMB-7-8/683@ // Official Website of the Federal Tax Service of Russia. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/6708502/ (access date: November 12, 2021).