

X

На правах рукописи

Красюков Андрей Владимирович



ПРАВОВОЙ РЕЖИМ СПИСАНИЯ БЕЗНАДЕЖНЫХ ДОЛГОВ
ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ

Специальность: 12.00.14 - административное право, финансовое право,
информационное право

АВТОРЕФЕРАТ

Диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Воронеж - 2005

Работа выполнена в Воронежском государственном университете

Научный руководитель: доктор юридических наук,
профессор
Сенцова (Карасева) Марина Валентиновна

Официальные оппоненты: доктор юридических наук,
профессор
Петрова Галина Владиславовна

кандидат юридических наук,
доцент
Якушев Антон Олегович

Ведущая организация: Уральская государственная
юридическая академия

Защита состоится "22" апреля 2005 года в 11⁰⁰ часов на заседании диссертационного совета Д.212.038.04 в Воронежском государственном университете по адресу: 394006, г. Воронеж, пл. Ленина, 10 (юридический факультет), ауд. 18.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке Воронежского государственного университета.

Автореферат разослан 16 марта 2005 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета



В.А. Ефанова

Общая характеристика работы

Актуальность темы исследования обусловлена переходом России от административно-хозяйственной к рыночной экономике. В условиях тоталитарно - государственной экономики налогообложение не являлось значимым источником дохода. Собираение денежных средств в казну государства осуществлялось путем перечисления государственными предприятиями установленных платежей в бюджет. Необходимость в развитой нормативной базе, регулирующей налогообложение, отсутствовала. В связи с этим списание безнадежных долгов по налогам и сборам регламентировалось теми же нормативными актами, что и списание безнадежных долгов по неналоговым платежам (Указ Президиума Верховного совета СССР от 26.01.1981г. № 3820-Х «Об утверждении Положения о взыскании невнесенных в срок налогов и неналоговых платежей; Инструкция Минфина СССР от 12.06.1981г. № 121 по применению Положения о взыскании невнесенных в срок налогов и неналоговых платежей).

В начале 90-х годов прошлого века ситуация кардинально изменилась. Сложилось многообразие форм собственности, в условиях которого налогообложение стало основным источником поступления средств в бюджет. При этом покрыть государственные расходы можно было лишь собрав все запланированные поступления в бюджет и государственные внебюджетные фонды. Но достигнуть этой цели стало чрезвычайно трудно, ибо хозяйствующие субъекты были заинтересованы в накоплении финансовых ресурсов и стремились любыми способами уклониться от налогообложения. Еще больше усложнял эту задачу экономический кризис в нашей стране, когда даже добросовестные налогоплательщики оказывались не в состоянии уплачивать налоги и сборы. В новых условиях механизм списания безнадежных долгов по налогам и сборам, оставшийся в наследие от советских времен перестал справляться со стоящими перед ним задачами.

Произошедшие изменения в общественных отношениях обусловили изменения в налоговом законодательстве, которые выразились, прежде всего, в принятии Налогового кодекса Российской Федерации. Статья 59 НК РФ призвана

привести списание безнадежных долгов по налогам и сборам в соответствие со стоящими перед государством целями, задачами и условиями их осуществления. Применение данного механизма позволило значительно улучшить динамику списания безнадежных долгов по налогам и сборам. Только на территории Воронежской области за 6 месяцев 2001 года было списано 226084 тыс. рублей безнадежного налогового долга. За 2002 год было списано уже 314721 тыс. рублей (прирост 39 %), а в 2003 году сумма списанного безнадежного долга возросла до 1548227 тыс. рублей (прирост 392 %).

Наличие пробелов и противоречий в нормативно-правовом регулировании списания безнадежных долгов не позволяет в полной мере реализовать потенциал данного механизма налогового права. Так в Кантемировском, Рамонском, Каширском, Панинском, Терновском, Подгоренском, Эртильском, Богучарском, Верхнехавском, Петропавловском, Воробьевском районах Воронежской области за 2003 год не было списано ни рубля. В то время в целом по Воронежской области рост списания составил 392 % (Практика УМНС РФ по Воронежской области за 2001-2004 г.г.).

В значительной степени недостатки в применении механизма списания безнадежных долгов по налогам и сборам обусловлены недостаточностью научного исследования данной сферы общественных отношений. И соответственно, несмотря на то, что недоимке и другим разновидностям налогового долга в последние годы было посвящено значительное количество научных работ, большинство аспектов, касающихся списания безнадежных долгов по налогам и сборам, остались неизученными.

Попытки разрешить наиболее спорные вопросы в судебном порядке не всегда являются успешными. Современная судебная практика арбитражных округов имеет противоречивый, порой взаимоисключающий характер и не получила своего разрешения на уровне Высшего Арбитражного Суда РФ.

Степень научной разработанности темы. Комплексное исследование списания безнадежных долгов по налогам и сборам предпринимается в науке финансового права России впервые. До настоящего момента научные исследова-

ния проблем, связанные с признанием долга по налогам и сборам безнадежным и его дальнейшим списанием, не предпринимались. Отсутствие теоретических исследований данной области налоговых отношений негативно сказалось на нормотворчестве и правоприменительной практике. В действующем налоговом законодательстве содержится ряд пробелов и противоречий, препятствующих эффективной реализации механизма списания безнадежных долгов по налогам и сборам.

При проведении данного исследования автор опирался на работы в области финансового и налогового права А.В. Брызгалина, Л.К. Вороновой, А.В. Демина, Д.В. Винницкого, М.В. Карасевой, А.Н. Козырина, М.В. Кустовой, О.А. Ногинной, С.Г. Пепеляева, Г.В. Петровой, В.В. Стрельникова, А.С. Титова, Н.И. Химичевой, Н.А. Шевелевой и др.

Наряду с этим использовались выводы специалистов в области иных отраслей права и экономики, в частности С.С. Алексеева, М.И. Байтина, Д.Н. Бахраха, Г.М. Бродского, В.В. Витрянского, И.В. Горского, В.М. Горшенева, О.С. Иоффе, В.А. Кашина, В.Е. Квашиш, С.Г. Келиной, А.В. Малько, Н.И. Матузова, С.Н. Махиной, Л.А. Лунца, В.О. Лучина, В.Н. Протасова, В.В. Скибицкого, В.А. Соловьева, В.С. Толстого и др.

Объект и предмет исследования. Объектом исследования являются общественные отношения, возникающие в процессе формирования налогового долга, признания его безнадежным к взысканию и дальнейшего списания.

Предметом диссертационного исследования явилось законодательство, регулирующее отношения по списанию безнадежных долгов по налогам и сборам и сходные с ними отношения, а также практика его применения.

Цели и задачи исследования. Целью настоящей работы является комплексное изучение механизма списания безнадежных долгов по налогам и сборам, разработка предложений и рекомендаций по совершенствованию налогового законодательства и правоприменительной практики.

Достижение этой цели требует последовательного решения следующих задач:

- определение понятия и основных элементов налогового долга;
- определение понятия безнадежного налогового долга;
- определение понятия списания безнадежных долгов по налогам и сборам на основе его сущностных характеристик;
- сравнительный анализ списания безнадежных долгов по налогам и сборам со сходными механизмами других отраслей права;
- анализ процедуры списания безнадежных долгов по федеральным, региональным и местным налогам и сборам;
- обоснование предложений по совершенствованию налогового законодательства в части, имеющей отношение к списанию безнадежных долгов по налогам и сборам.

Методологическая и теоретическая основы исследования. Методологическую базу настоящего диссертационного исследования составили общенаучные методы: диалектико-материалистический, системный, восхождения от абстрактного к конкретному, от общего к частному, а также специальные правовые методы: нормативно-логический, метод сравнительного правоведения.

Теоретической основой исследования явились современные концепции теории государства и права, а также финансового, административного, гражданского, уголовного права и экономической науки.

Нормативно-правовая и эмпирическая база исследования. Нормативно-правовую базу диссертационного исследования составили Конституция Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации части первая и вторая, нормативно-правовые акты Правительства РФ и других федеральных органов исполнительной власти, а также нормативно-правовые акты 32 субъектов Российской Федерации и 30 муниципальных образований, регулирующие процедуру признания долга по налогам и сборам безнадежным к взысканию и списания.

Эмпирическую базу диссертации составили практика налоговых органов по списанию безнадежных долгов по налогам и сборам и практика окружных арбитражных судов по рассмотрению споров в этой сфере с 2001 по 2004 годы.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в том, что оно представляет собой первое комплексное исследование проблемы списания безнадежных долгов по налогам и сборам. Впервые дается определение безнадежного налогового долга и характеристика списания безнадежных долгов по налогам и сборам как института налогового права. Также впервые анализируется на основе обширного нормативного материала процедура списания безнадежных долгов по налогам и сборам. Новизна научно-теоретического подхода в данном исследовании выражается в круге выявленных проблем и противоречий, в предложенных подходах по их разрешению. В работе сформулированы предложения по совершенствованию налогового законодательства, отличающиеся существенной новизной и направленные на повышение эффективности списания безнадежных долгов по налогам и сборам.

На защиту выносятся следующие основные положения;

1. Налоговый долг представляет собой налоговое правоотношение, возникшее вследствие неуплаты (неперечисления) обязанным лицом в предусмотренный законом или измененный срок налога (сбора), пени, штрафа, участники которого обладают комплексом дополнительных прав и обязанностей, обеспечивающих принудительное взыскание сумм недоимки и (или) задолженности по пеням и штрафам.

Основными элементами юридической конструкции налогового долга являются: налоговый должник, налоговый кредитор, основание налогового долга, порядок взыскания налогового долга.

2. Безнадежным налоговым долгом является налоговый долг отдельных плательщиков, являющийся предметом налогового правоотношения, которое невозможно реализовать в пользу государства (муниципального образования) в силу причин экономического, социального или юридического характера.

Причинами экономического характера являются:

- признание налогоплательщика - физического лица, а также частного нотариуса и адвоката, открывшего адвокатский кабинет, банкротом и освобождение от исполнения обязательств;

- признание налогоплательщика - индивидуального предпринимателя (кроме частного нотариуса и адвоката, открывшего адвокатский кабинет) банкротом;

Причинами социального характера являются:

- государственная (муниципальная) санация;
- действие обстоятельств непреодолимой силы, лишившее налогоплательщика имущества или источника дохода;

Причинами юридического характера являются:

- прекращение обязанности по уплате налогов (сборов) вследствие:
 - ликвидации налогоплательщика - организации в установленном законодательством России порядке, при условии нехватки ее имущества и имущества участников в случаях, когда они несут субсидиарную ответственность по долгам юридического лица;
 - смерти налогоплательщика или признание его умершим - в отношении личных налогов и сборов, и недостаточности имущества перешедшего по наследству - в отношении поимущественных налогов и сборов;
- пропуск налоговыми (таможенными) органами установленного срока взыскания.

3. Нормы, регулирующие списание безнадежных долгов по налогам и сборам, составляют институт налогового права. Предметом данного института являются общественные отношения по освобождению полностью или частично отдельных налоговых должников от лежащего на них бремени финансового обеспечения публичных расходов при наличии нормативно определенных оснований невозможности взыскания налогового долга.

4. Списание безнадежных долгов по налогам и сборам как звено механизма финансовой деятельности государства (муниципального образования) направлено на конкретизацию налогового потенциала путем выделения из него безнадежных долгов и перераспределения соответствующей части бремени публичных расходов.

5. Списание представляет собой инструмент налоговой политики государства, посредством которого государство (муниципальное образование) производит самоограничение собственного интереса в получении доходов ради обеспечения желаемого баланса с интересами налогоплательщиков. При этом основания применения данного механизма самоограничения зависят от того, инструментом какой налоговой политики является данный механизм: налоговой справедливости или государственного доминирования.

6. Списание безнадежных долгов по налогам и сборам представляет собой реализацию правомочия государства (муниципального образования) на отказ от взыскания налогового долга, являющегося составной частью его суверенного права на взимание налогов.

7. Списание безнадежных долгов по налогам и сборам как явление налогового права является следствием существования в праве конструкции «прощения».

8. Процедура списания безнадежных долгов представляет собой особый установленный в соответствии с Налоговым кодексом РФ порядок признания долгов отдельных субъектов недоимки безнадежными к взысканию и последующего списания, обеспечивающий реализацию нормативно закрепленной обязанности государства (муниципального образования) отказаться в установленных случаях от своих прав на часть их имущества.

9. Действующие процедуры списания безнадежных долгов по налогам и сборам могут быть разделены на виды по различным критериям.

По органу, принимающему решение о признании налогового долга безнадежным и списании, они делятся на:

- 1) процедуру списания специально созданным органом;
- 2) процедуру списания уже существующими органами:
 - а) налоговыми;
 - б) финансовыми;
 - в) исполнительным органом власти общей компетенции;

г) представительным органом власти.

По органу, исполняющему решение о признании налогового долга безнадежным и списании, они делятся на

1) процедуру, в которой решение о признании долга безнадежным и списании принимается и исполняется одним и тем же органом;

2) процедуру в которой принятие решения и его фактическое исполнение осуществляется различными органами.

По инициатору их возбуждения они делятся на:

- процедуру, инициатор которой не определен;
- процедуру, инициатором которой может быть лишь налогоплательщик;
- процедуру, инициатором которой может быть только налоговый орган;
- процедуру, инициатором которой может быть как налогоплательщик, так и налоговый орган;
- процедуру, инициаторами которой помимо налогоплательщика и налоговых органов могут быть и иные государственные органы.

10. Унификация процедуры списания безнадежных долгов по налогам и сборам возможна лишь при закреплении единых правил процессуального доказывания для всех категорий юридических дел. Данная унификация может быть проведена только, если факт невозможности взыскания налогового долга будет устанавливаться до возбуждения процедуры списания.

11. Инициаторами процедуры списания безнадежных долгов по налогам и сборам могут быть как налоговые должники, так и налоговые (таможенные) органы. Однако бремя доказывания невозможности взыскания и ее оснований в рамках процедуры списания следует возложить на налогового должника, за исключением случаев списания налогового долга ликвидированной организации и умершего (признанного умершим) физического лица, а также доказывания обстоятельств, источником информации о которых является налоговый или таможенный орган.

Теоретическая и практическая значимость исследования. Теоретическая значимость проведенного исследования состоит в том, что оно вносит определенный вклад в теорию финансового права. Во-первых, сформулированы понятия налогового долга и безнадежного налогового долга. Во-вторых, выделены критерии отнесения налогового долга к безнадежному. В-третьих, выделены признаки, свидетельствующие о наличии в налоговом праве института списания безнадежных долгов по налогам и сборам. В-четвертых, исследована процедура списания безнадежных долгов по налогам и сборам и сформулированы условия ее унификации.

Практическая значимость состоит в том, что ряд выводов может быть использован в налоговом нормотворчестве, а также в правоприменительной деятельности. Основные положения и выводы, работы могут быть применены в процессе преподавания учебных курсов «финансовое право» и «налоговое право».

Апробация результатов исследования. Основные положения и выводы диссертационного исследования были рассмотрены и обсуждены на заседании кафедры административного, муниципального и финансового права Воронежского государственного университета, а также освещены автором в ходе выступления на Всероссийской научно-практической конференции "Российское правовое государство: итоги формирования и перспективы развития" (Воронеж, 2003г.).

Основные теоретические положения диссертации, составляющие содержание работы, изложены в девяти научных публикациях.

Структура работы обусловлена её темой, целями и задачами исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, включающих шесть параграфов, заключения и списка использованной литературы.

СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении обосновывается актуальность исследования; определяются его предмет, объект, цель, задачи, методология. Обосновывается научная новизна исследования, характеризуется эмпирическая база диссертации, ее теоретическая и практическая значимость; излагаются основные положения, выносимые на

защиту; указываются формы и направления апробации результатов исследования.

Глава I. «Понятие долга в налоговом праве» состоит из двух параграфов.

В первом параграфе «Понятие и признаки налогового долга» исследуется понятие налогового долга и его разновидностей: недоимки, задолженности по пеням и штрафам.

Законодатель использует различные термины для обозначения невнесенных налоговых платежей: «недоимка», «задолженность по налогам и сборам», «задолженность по пеням и штрафам». При этом легально установлено лишь понятие «недоимка». Но законодательная дефиниция не учитывает того, что срок уплаты налога или сбора может быть изменен в порядке, установленном главой 9 НК РФ. Поэтому, если руководствоваться только легальными признаками, под понятие "недоимка" попадают и отсрочка, рассрочка, налоговый кредит, инвестиционный налоговый кредит.

Недоимка в литературе рассматривается в двух смыслах: материальном и юридическом. В материальном смысле недоимка всегда представляет собой определенную сумму денежных средств, которую обязанный субъект должен был уплатить, но не уплатил. В юридическом смысле недоимка представляет собой правоотношение, содержанием которого являются права и обязанности сторон в отношении не внесенной в установленный срок суммы налога (сбора).

Диссертант не согласен с юридической трактовкой недоимки как налогового правонарушения. Недоимка всегда связана с нарушением нормативного срока уплаты налога (сбора), но одной противоправности недостаточно для наличия состава налогового правонарушения. Недоимка как правонарушение имеет определенную форму (например, форму занижения налоговой базы). Если она возникла в результате деяния, не предусмотренного ст. 122 НК РФ, то не является налоговым правонарушением. Следовательно, недоимка как правоотношение представляет собой объективно противоправное деяние. В материальном смысле

диссертант рассматривает недоимку как часть кредиторской задолженности налогоплательщика.

Недоимка представляет собой возникшее вследствие несвоевременного исполнения обязанности по уплате (перечислению) налога (сбора) налоговое правоотношение, стороны которого наделены комплексом дополнительных прав и обязанностей, обеспечивающих принудительное взыскание налога (сбора).

Путем систематического толкования налогового законодательства автор устанавливает, что термин «задолженность» применяется как в отношении налогов и сборов («задолженность по налогам и сборам»), так и пеней, штрафов по ним («задолженность по пеням и штрафам»). Но ввиду наличия специального термина («недоимка») необходимо термин «задолженность» применять только в отношении пеней и штрафов.

Материальный и юридический подходы также могут быть применены к пониманию задолженности по пеням и штрафам и к налоговому долгу в целом.

Так, задолженность по пеням в материальном смысле представляет собой денежную сумму, начисленную налоговым (таможенным) органом в случае нарушения налогоплательщиком срока уплаты налогов (сборов), но не перечисленную в установленный законом срок. С юридической точки зрения, задолженность по пеням представляет собой налоговое правоотношение, возникшее по причине неуплаты пеней, начисленных за нарушение права государства (муниципального образования) на получение части имущества налогоплательщика (плательщика сбора), стороны которого наделены комплексом дополнительных прав и обязанностей, обеспечивающих принудительное взыскание этих платежей.

При материальном понимании задолженность по штрафам представляет собой сумму денежного взыскания, наложенного на правонарушителя в качестве меры ответственности за совершенное налоговое правонарушение, но не уплаченную им в установленный законом срок. Юридическое толкование задолженности по штрафам трактует ее как охранительное налоговое правоотношение, возникшее из-за неуплаты санкций за совершенное налоговое правонарушение,

стороны которого наделены комплексом дополнительных прав и обязанностей, обеспечивающих принудительное взыскание штрафа.

Таким образом, налоговый долг в соответствии с действующим законодательством состоит из трех составляющих: недоимки, задолженности по пеням и задолженности по штрафам. При этом следует отметить, что налоговый долг конкретного налогоплательщика, плательщика сбора и налогового агента может включать как все перечисленные разновидности, так и некоторые из них. Поэтому под налоговым долгом следует понимать налоговое правоотношение, возникшее вследствие неуплаты (неперечисления) обязанным лицом в предусмотренный законом или измененный срок налога (сбора), пени, штрафа, участники которого обладают комплексом дополнительных прав и обязанностей, обеспечивающих принудительное взыскание сумм недоимки и (или) задолженности по пеням и штрафам.

Для более полной характеристики налогового долга представляется необходимым выделить элементы, которые образуют его юридическую конструкцию. Данным критериям соответствуют следующие элементы:

- 1) Налоговый должник;
- 2) Налоговый кредитор;
- 3) Основание налогового долга;
- 4) Порядок взыскания налогового долга.

1) Налоговый должник - это лицо, на которое в соответствии с налоговым законодательством возложена обязанность по уплате или перечислению суммы налога (сбора, пеней, штрафов) в соответствующий бюджет и которое не исполнило данной обязанности. В соответствии с действующим законодательством плательщиком недоимки может быть: а) налогоплательщик (плательщик сбора); б) налоговый агент; в) иное обязанное лицо по налоговому (таможенному) законодательству.

Согласно ст. 24 НК РФ обязанность по перечислению соответствующих налогов, удержанных с налогоплательщика, может быть возложена на налогового агента. В науке финансового права нет единого мнения о природе данной обя-

занности налогового агента. Представляется, что обязанность налогового агента перечислить удержанную сумму налога имеет публичный характер, так как возложена на него Налоговым кодексом РФ и имеет сходство с обязанностью налогоплательщика.

В исключительных случаях налоговыми должниками могут быть иные лица, на которых Налоговый (Таможенный) кодекс РФ возлагает те или иные обязанности, связанные с уплатой налогов и сборов (например, лицо, уполномоченное органом опеки и попечительства управлять имуществом лица, признанного безвестно отсутствующим; опекун недееспособного; банки; таможенный брокер). Они являются налоговыми должниками в отношении задолженности по штрафам за нарушение возложенной обязанности уплатить налог (сбор).

2) Следующим элементом юридической конструкции налогового долга является налоговый кредитор, то есть субъект, которому плательщик должен был перечислить сумму налога (сбора, пени, штрафа). Налоговым кредитором является: а) Российская Федерация - в части налогов (сборов, пени, штрафов), поступающих в федеральный бюджет и бюджеты государственных внебюджетных фондов; б) субъекты РФ - в части налогов (сборов, пени, штрафов), поступающих в региональный бюджет и бюджеты территориальных государственных внебюджетных фондов (ТФОМС); в) муниципальные образования - в части налогов (сборов, пени, штрафов), поступающих в местный бюджет.

3) Еще одним элементом юридической конструкции налогового долга является основание его возникновения. Налоговый долг является производным налоговым правоотношением, так как обязанность уплатить (перечислить) его производна от неисполненной обязанности уплатить (перечислить) законно установленный налог (сбор). Следовательно, основанием его возникновения является неисполнение возложенной на должника налоговой обязанности.

4) Последним элементом юридической конструкции налогового долга является порядок его взыскания. Порядок взыскания налогового долга - это урегулированная законодательством последовательность действий налоговых органов и органов, приравненных к ним, при обращении взыскания на имущество пла-

тельщика долга.

Второй параграф «Понятие безнадежного долга по налогам и сборам» посвящен определению понятия безнадежного налогового долга и формированию системы оснований признания налогового долга безнадежным.

Легальное определение безнадежного налогового долга не позволяет отграничить его от обычной недоимки и задолженности по пени и штрафам. Согласно легальному определению безнадежным долгом могут стать лишь недоимка и задолженность по пеням. Но Федеральный закон № 33-ФЗ от 24.03.2001г. распространил действие ст. 59 НК РФ на суммы штрафов, которые до введения в действие части первой НК РФ взыскивались в бесспорном порядке, и решение о взыскании которых было вынесено до 01.01.1999г. По мнению автора, природа штрафа не зависит от порядка его взыскания. Поэтому законодатель должен распространить механизм списания безнадежных долгов по налогам и сборам на задолженность по штрафам независимо от порядка их взыскания. Также следует распространить возможность списания безнадежных долгов по налогам и сборам не только на налогоплательщиков и налоговых агентов, но и на других налоговых должников.

Представляется необходимым закрепить в качестве основания для признания налогового долга безнадежным невозможность уплатить налог (сбор) по причине государственной (муниципальной) санации, то есть правомерной или неправомерной деятельности (бездействия) государства (муниципального образования), которая путем изменения условий предпринимательской или иной деятельности в худшую, по сравнению с обычными условиями, сторону причиняет налогоплательщику (иному субъекту) ущерб, одним из результатов которого является возникновение у него налогового долга.

В настоящее время долги по федеральным налогам и сборам, зачисляемым в региональные и местные бюджеты, должны списываться в порядке, утвержденном Правительством РФ; а долги по региональным налогам и сборам, зачисляемым в местные бюджеты, - в порядке, утвержденном органом исполнительной власти субъекта РФ. Диссертант считает, что это противоречит принци-

пу самостоятельности бюджетов, который обеспечивается наличием собственных источников доходов и правом определять направления их использования. Соответственно право распоряжения любыми доходами бюджета принадлежит органам власти соответствующего уровня. Признание задолженности по налогам, штрафам и пеням, зачисляемым в доход соответствующего бюджета, и ее списание является формой распоряжения средствами этого бюджета. Следовательно, решение о признании безнадежным к взысканию и списанию долгов по налогам и сборам, в части, зачисляемой в бюджеты субъектов РФ или муниципальных образований, должно приниматься в порядке, установленном в этом регионе или муниципальном образовании.

Глава II. «Понятие и особенности списания безнадежных долгов по налогам и сборам» состоит из двух параграфов.

В первом параграфе «Понятие списания безнадежных долгов по налогам и сборам» выделяются сущностные характеристики списания безнадежных долгов по налогам и сборам, на основе которых дается его определение.

Списание безнадежного долга влечет уменьшение доходной части бюджета. Но законодатель не предусмотрел обязательность применения механизма списания безнадежных долгов по налогам и сборам одновременно с финансово-правовым механизмом секвестра. Следовательно, уменьшение доходной части бюджета путем списания безнадежного налогового долга не влечет соответствующего уменьшения расходной части бюджета. Таким образом, государство (муниципальное образование) вынуждено покрывать свои расходы за счет других источников, в том числе и за счет других налогоплательщиков. Тем самым происходит перераспределение бремени публичных расходов путем освобождения полностью или частично от данного бремени одних и распределения его между другими.

Следовательно, списание безнадежных долгов по налогам и сборам как звено в механизме финансовой деятельности государства (муниципального образования) направлено на конкретизацию налогового потенциала путем выделения

из него безнадежных долгов и перераспределения соответствующей части бремени публичных расходов.

Диссертант приходит к выводу о наличии в налоговом праве института списания безнадежных долгов по налогам и сборам. Статья 59 НК РФ для определения порядка списания предусматривает принятие более двух тысяч нормативных актов. Большая их часть к настоящему моменту принята и вступила в действие. Соответственно представляется возможным говорить о наличии устойчивой группы правовых норм, регулирующих списание безнадежных долгов по налогам и сборам. Данный институт регулирует общественные отношения по освобождению полностью или частично отдельных недоимщиков от лежащего на них бремени финансового обеспечения публичных расходов при наличии нормативно определенных оснований невозможности взыскания налогового долга.

По мнению автора, списание представляет собой инструмент налоговой политики государства, посредством которого государство (муниципальное образование) производит самоограничение собственного интереса в получении доходов ради обеспечения желаемого баланса своих интересов с интересами налогоплательщиков. При этом основания применения данного механизма самоограничения зависят от того, инструментом какой налоговой политики является данный механизм: налоговой справедливости или государственного доминирования. В настоящий момент для правового механизма списания безнадежных долгов по налогам и сборам характерны определенные непоследовательность и противоречивость, которые заключаются в неполной реализации предусмотренных в нем возможностей.

Суверенное право государства взимать налоги состоит из трех правомочий: 1) требовать от налогоплательщика уплатить законно установленный налог; 2) взыскивать в бесспорном и (или) судебном порядке налоговый долг либо отказаться от его взыскания; 3) применять меры юридической ответственности и иные меры государственного принуждения при нарушении налогового законодательства. Следовательно, списание безнадежных долгов по налогам и сборам представляет собой реализацию правомочия государства (муниципального обра-

зования) на отказ от взыскания налогового долга, являющегося составной частью его суверенного права на взимание налогов.

Во втором параграфе «Отличие института списания безнадежных долгов по налогам и сборам от схожих институтов в публичном и частном праве» осуществляется сравнительная характеристика списания безнадежных долгов по налогам и сборам со сходными механизмами других отраслей права.

Опираясь на сущность списания безнадежных долгов по налогам и сборам, диссертант считает, что схожим является правоотношение, в котором: 1) управомоченный субъект в одностороннем порядке освобождает должника от корреспондирующей обязанности; 2) он не получает за это никакого встречного предоставления ни со стороны последнего, ни со стороны третьих лиц.

Соответственно можно говорить о сходстве списания с прощением долга; прекращением обязательства невозможностью исполнения в гражданском праве; освобождением от уголовной ответственности; освобождением от наказания и его отбывания; амнистией; помилованием в уголовном праве и некоторыми другими институтами в других отраслях. Существование таких похожих механизмов в разных отраслях права, относящихся и к частному, и к публичному праву, предполагает наличие какой-то общей основы, базиса. По мнению автора, в основе списания безнадежных долгов и схожих с ним явлений других отраслей лежит идея прощения, то есть полное или частичное освобождение лица от лежащей на нем обязанности. Но во всех отраслях права существуют свои задачи и цели, методы и механизмы правового регулирования, поэтому данная идея в каждой отрасли была реализована по-своему. Этим обусловлены выявленные существенные различия списания безнадежных долгов в налоговом праве и сходных с ним явлений.

Списание по своей природе имеет не льготный, а компенсаторный, восстановительный характер. Оно призвано не поощрять, не стимулировать или сдерживать определенную активность хозяйствующих субъектов, а восстанавливать ее путем уменьшения кредиторской задолженности.

Глава III. «Процедура списания безнадежных долгов в налоговом праве» включает в себя два параграфа.

В первом параграфе «Процедура списания безнадежных долгов по федеральным налогам и сборам» рассматриваются существующие в науке подходы к пониманию юридического процесса и правовой процедуры, выделяются особенности и формулируется понятие процедуры списания безнадежных долгов по налогам и сборам, а также разновидности и стадии процедуры списания безнадежных долгов по федеральным налогам и сборам.

Процедуру списания безнадежных долгов можно разделить на две процедуры: процедуру принятия решения о признании безнадежным к взысканию и списанию налогового долга и процедуру исполнения данного решения. Каждая из этих процедур оформляется отдельными документами, имеет самостоятельную структуру. Однако цель у данных процедур одна - реализовать норму ст. 59 НК РФ. Соответственно будет вполне оправдано рассматривать процедуру признания долга по налогам и сборам безнадежным к взысканию и списания в качестве макропроцедуры, состоящей из двух микропроцедур: 1) принятия решения о признании долга безнадежным к взысканию и списанию; 2) реализации данного решения.

Вопрос о распределении бремени доказывания в рамках процедуры списания на нормативном уровне не решен. Диссертант считает, что по общему правилу бремя доказывания следует возложить на недоимщика. Это обусловлено тем, что доказывание, а вместе с ним и сама процедура наиболее эффективны тогда, когда бремя доказывания возложено на то лицо, чьим процессуальным интересам соответствует установление наличия или отсутствия того или иного факта. На подобных началах построено доказывание во всех традиционных видах процесса.

Правовое положение налогового (таможенного) органа в рамках процедуры списания безнадежных долгов имеет двоякий характер. С одной стороны, он является лидирующим субъектом процессуального доказывания, с другой стороны, - источником доказательств, подтверждающих сумму долга и некоторые

иные факты. В силу этого бремя доказывания обстоятельств, информация о которых находится в налоговом (таможенном) органе, следует возложить на него.

Некоторые разновидности федеральной процедуры (например, по налогам, взимаемым в связи с пересечением таможенной границы РФ) были чрезмерно усложнены за счет дублирования контрольных действий в различных стадиях и составления многочисленных заключений и обращений. Автору представляется, что двойной предварительный контроль являлся излишним и затруднял процедуру списания. Списание безнадежного налогового долга наиболее эффективно, когда его проводит орган, осуществляющий все операции с теми налогами и сборами, по которым возник данный долг, так как именно этот орган обладает всей первичной информацией и документацией по всем вопросам налогообложения данного налогоплательщика.

Во втором параграфе «Процедура списания безнадежных долгов по региональным и местным налогам и сборам» исследуются особенности процедуры списания безнадежных долгов по региональным и местным налогам и сборам в различных субъектах РФ и муниципальных образованиях и выделяются условия для унификации данной процедуры.

Специфика процедуры во многом определяется тем, какой орган осуществляет данный вид деятельности. Процедура всегда лишь оформляет юридическую деятельность, а способы и приемы ее осуществления во многом зависят от органа ее осуществляющего (единоличный - коллегиальный, исполнительный - представительный и т. п.). Поэтому представляется, что наибольшую научную ценность будет представлять классификация по органу, осуществляющему принятие решения о признании долга безнадежным и списании.

Специализированный орган по списанию безнадежных долгов в большинстве регионов создается в виде комиссии: комиссия по списанию безнадежных долгов (Читинская область, Кемеровская область, г. Кемерово); межведомственная комиссия по налоговой и социальной политике (г. Арсеньев); межведомственная комиссия по вопросам списания невозможных к взысканию долгов (Красноярский край) и др.

Данные органы, как правило, имеют межведомственный характер и состоят из представителей различных исполнительных органов. Соответственно у них отсутствует собственный аппарат, базы данных, то есть все то, что необходимо для принятия заявления налогоплательщика, его рассмотрения и вынесения обоснованного решения. Это обусловлено тем, что вышеуказанные комиссии вынуждены использовать ресурсы налоговых и финансовых органов. Межведомственный характер комиссии по списанию безнадежных долгов накладывает свой отпечаток на форму принятия решения данным органом. Как правило, его решение не имеет юридической силы и оформляется либо распоряжением главы администрации (правительства), либо постановлением администрации (правительства).

Процедура списания, в которой решение принимается самим налоговым органом, в большей степени отвечает требованию процессуальной экономии. В целях максимальной эффективности она не должна содержать излишних, повторяющихся процессуальных действий, стадий. При этом лаконичность процедуры не должна идти в ущерб полноте и достоверности установления обстоятельств дела и объективности выносимого решения.

Многообразию существующих процедур списания, срок действия значительной части которых имеет объективные ограничения, предполагает стремление разработать и ввести в действие одну универсальную процедуру признания налогового долга безнадежным и списания. Данному вполне оправданному стремлению препятствуют два обстоятельства, имеющих объективный характер.

Во-первых, к настоящему моменту в России сложилась биполярная система взимания налогов и сборов. В данной системе полномочия по взиманию платежей и контроль за их уплатой разделены в соответствии с целями и задачами их деятельности между двумя государственными структурами: налоговыми органами, входящими в структуру Министерства финансов РФ, и таможенными органами во главе с ФТС России, входящие в структуру Министерства экономического развития РФ. В этом случае процедура списания, осуществляемая различными органами, будет иметь определенные отличия, так как структура лиди-

рующего органа и внутриведомственные отношения накладывают определенную специфику на осуществляемые ими процедуры.

Во-вторых, для того, чтобы можно было унифицировать процедуру списания, необходимо закрепить единые правила процессуального доказывания для всех категорий юридических дел. Данная унификация может проводиться двумя способами: либо путем установления необходимости доказывать невозможность взыскания долга в рамках единой процедуры списания, либо путем вынесения доказывания данного юридического факта за рамки процедуры. Второй вариант представляется автору предпочтительным.

В Заключении диссертантом обобщаются основные теоретические и практические выводы диссертационного исследования.

Завершает диссертационную работуписок использованной литературы.

По теме диссертации автором опубликованы следующие работы:

1. Красюков А.В. Правовые проблемы налогообложения при ликвидации и реорганизации юридических лиц / А.В. Красюков // Студенты в правовой науке : сб. науч. трудов. - Воронеж : Изд-во Воронеж, гос. ун-та, 2002. - Вып. 3 : Современные проблемы российского публичного и частного права. - С. 55-69. (0,87 п.л.)

2. Красюков А.В. Списание безнадежных долгов по налогам и сборам / А.В. Красюков // Студенты в правовой науке : сб. науч. трудов. - Воронеж : Изд-во Воронеж, гос. ун-та, 2003. - Вып. 4 : Правовой режим законности: обеспечение и защита. - С. 51-54 (0,2 п.л.)

3. Красюков А.В. Процедура списания безнадежных долгов по налогам и сборам как проявление правовой политики / А.В. Красюков // Трибуна молодых ученых : сб. науч. трудов. - Воронеж : Изд-во Воронеж, гос. ун-та, 2003. - Вып. 4 : Новое процессуальное законодательство Российской Федерации: новеллы, достоинства и противоречия. - Ч. 2. - С. 100-106. (0,35 п.л.)

4. Красюков А.В. Юридическая конструкция "списание безнадежных долгов" / А.В. Красюков // Конституционные чтения. - Воронеж : Изд-во Воронеж.

гос. ун-та, 2003. - Вып. 2 : Понятийно-категориальный аппарат для решения научных задач в конституционно-правовой науке. - С. 2[^]4-291. (0,75 п.л.)

5. Красжов А.В. Сравнительная характеристика списания безнадежных долгов по налогам и сборам со схожими явлениями гражданского права. / А.В. Красюков // Российское правовое государство : итоги формирования и перспективы развития: в 5 ч. - Воронеж : Изд-во Воронеж, гос. ун-та, 2004. - Часть 4 : Финансовое право : материалы Всерос. науч.-практ. конф. Воронеж, 14-15 ноября 2003 года. - С. 59-63. (0,25 п.л.)

6. Красюков А.В. Юридическая конструкция недоимки. / А.В. Красюков // Решение социальных и экономических задач - новые подходы : сб. науч. трудов региональной межвузовской научно-практической конференции : в 2-х частях. - Воронеж : ВФ МГЭИ, 2004. - Часть II. - С. 168-174. (0,4 п.л.)

7. Красюков А.В. Обеспечение законности при списании безнадежных долгов по налогам и сборам / А.В. Красюков // Трибуна молодых ученых : сб. науч. трудов. - Воронеж : Изд-во Воронеж, гос. ун-та, 2004. - Вып. 5 : Правовой режим законности в Российской федерации : установление, обеспечение и защита. — С. 79-83. (0,25 п.л.)

8. Красюков А.В. Понятие безнадежного долга по налогам и сборам / А.В. Красюков // Вестник Воронежского института МВД России. - Воронеж : Воронеж, институт МВД России, 2004.-Вып. 2 (17)-С.42-43. (0,18 п.л.)

9. Красюков А.В. Основания списания безнадежных долгов по налогам и сборам / А.В. Красюков // Юридические записки. - Воронеж : Изд-во Воронеж, гос. ун-та, 2004. - Вып. 17 : Государственная власть в России : проблемы осуществления и развития. - С. 78-91. (0,87 п.л.)

