

Налоги и налогообложение

Правильная ссылка на статью:

Чернышенко И.Г. — Правовые аспекты уплаты налога иным лицом // Налоги и налогообложение. – 2023. – № 5. DOI: 10.7256/2454-065X.2023.5.68842 EDN: GNQVLM URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=68842

Правовые аспекты уплаты налога иным лицом

Чернышенко Илья Геннадьевич

ORCID: 0000-0003-4066-8446

студент, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

105187., Россия, г. Москва, ул. Щербаковская, 38

✉ cheig@inbox.ru



[Статья из рубрики "Правовое регулирование налоговых отношений"](#)

DOI:

10.7256/2454-065X.2023.5.68842

EDN:

GNQVLM

Дата направления статьи в редакцию:

29-10-2023

Аннотация: В настоящей статье автором освещены законодательные изменения 2016-го года, связанные с характером исполнения налоговой обязанности. С учетом многих доктринальных позиций приводятся как преимущества, так и правовые проблемы, касающиеся механизма уплаты налога иным лицом. Целью настоящего исследования является оценка необходимости и эффективности допущения законодателем неличного исполнения налоговой обязанности. В заключении автор приходит к выводу о необходимости принятия различных мер, способствующих нивелированию рисков, связанных с неличным исполнением налоговой обязанности. При написании статьи использовались такие методы как: теоретико-прогностический, формально-юридический, системно-структурный и метод правового моделирования. Новизна данной статьи заключается в том, что она предоставляет обширный анализ исследования неличного исполнения налоговой обязанности, обращая внимание на его преимущества и недостатки как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов. Также аспектом новизны статьи являются предложенные автором меры, направленные на оптимизацию процесса неличного исполнения налоговой обязанности. Основной вывод статьи заключается в том, что до настоящего момента не существует единого правового

средства для возврата ошибочно уплаченных налоговых платежей в случае, когда уплата осуществляется третьим лицом. Автор делает акцент на неотложной необходимости дальнейшей работы законодателя в этом направлении, чтобы усовершенствовать правовой механизм налогообложения в этой части, а также обеспечить защиту интересов налогоплательщиков.

Ключевые слова:

налоговая обязанность, налогообложение, платежный документ, иное лицо, возврат налога, зачет налога, налоговый платеж, правовые средства, взаиморасчет, налоговая реформа

Федеральным законом от N 401-Ф 30.11.2016 законодателем была введена возможность уплаты налоговых платежей иным лицом. До введения в действие данной нормы де-юре и де-факте налоговая обязанность должна была быть исполнена налогоплательщиком лично, обосновывая это тем, что налоговая обязанность должна быть персонифицированной, уплата налогового платежа иным лицом может явиться созданием неких препятствий, выгодных для налогоплательщиков, в процессе уплаты налога и при осуществлении налогового контроля. Ввиду многочисленных обращений налогоплательщиков в центральный аппарат Федеральной налоговой службы России (далее – ФНС России) по поводу легализации такой возможности законодатель все же решился на привнесение изменений.

Данное законодательное изменение можно оценить с двух сторон: со стороны безусловно положительного эффекта и созданных проблем. Положительный эффект объясняется установлением нового удобного и оптимального способа исполнения налоговой обязанности, нацеленность на увеличение доходной статьи бюджета, а эффект созданных проблем – недостаточная отработанность такого механизма и, по мнению автора настоящей статьи, неблагоприятное и несправедливое (с точки зрения принципов налогообложения и налоговой системы в целом) последствие для лица, уплатившего налог за другое лицо, в виде отказа ему в осуществлении процедуры возврата, что, в конечном счете, явится лишь осложнением такого процесса уплаты.

В настоящее время вопрос уплаты налога иным лицом является в достаточной степени урегулированным налоговым законодательством и подзаконными актами. Данные источники регулируют следующие правоотношения «посреднической» уплаты: какие платежи можно осуществить за третьих лиц, кроме самого налогового платежа, какой субъектный состав должен быть в процессе уплаты на стороне налогоплательщика и лица, уплатившего за него налог (далее – третьего лица), с помощью каких средств обязательно должен быть уплачен налог иным лицом, правила заполнения платежного документа; использование цифрового сервиса «уплата налогов за третьих лиц», случаи (обстоятельства) уплаты налогового платежа за другое лицо, организация учета таких платежей.

Итак, отметим ключевые характеристики процесса уплаты налога иным лицом, исходя из анализа нормативно-правовой базы по данному вопросу:

- 1) иным лицом может быть уплачен любой налог, в том числе такие виды платежей, как штрафы и пени;
- 2) субъектный состав предполагает отсутствие ограничений к лицам, которые могут быть

налогоплательщиком и тем самым третьим лицом – с двух сторон могут быть как организация, так и индивидуальный предприниматель, физическое лицо;

3) в зависимости от того, каким правовым статусом обладает налогоплательщик и третье лицо, будет решен вопрос о форме уплаты: между физическими лицами, физическим лицом и индивидуальным предпринимателем, индивидуальными предпринимателями возможна как уплата наличными денежными средствами, так и безналичными, во всех остальных случаях используется только безналичный порядок уплаты;

4) правила оформления платежных документов при уплате налога иным лицом (при отсутствии желания уплаты с помощью единого налогового платежа) включают в себя: обязательное указание ИНН и КПП предполагаемого налогоплательщика, а также данных о третьем лице, уплачивающим налог; наличие назначения платежа в целях наиболее полной идентификации платежа и минимизации рисков ненадлежащего исполнения или неисполнения налоговой обязанности;

5) случаями (обстоятельствами) уплаты налоговых платежей за другое лицо (на основе разъяснений налогового органа и судебной практики) признаются: ошибочность уплаты ввиду некорректного заполнения платежного документа; уплата налога контрагента в счет исполненного им обязательства; уплата налога займодавца в счет погашения суммы займа; безвозмездная плата.

Стоит отметить, что перечисленные обстоятельства и являются основой для организации налогового учета поступившего другому лицу платежа, необходимость налогового учета очевидна: от выбранного способа налогового учета следуют различные налоговые последствия (возможность признания расходом или доходом, либо внереализационным доходом за налогоплательщиком), либо будет следовать их отсутствие. Отметим, что выбранный способ налогового учета влияет и на правовую природу уплаты налога иным лицом в бухгалтерском учете, а именно: на образование дебиторской или кредиторской задолженности, либо некоего финансового вложения.

Таким образом, для полноценного и правильного осуществления уплаты налога иным лицом необходимо учитывать множество различных процедур, требований и ограничений, которые закреплены и описаны в различных актах, имеющих законодательный и рекомендательный характер.

Перейдем к освещению проблем, связанных с уплатой налога третьими лицами.

1. Неоднозначное толкование и непонимание формулировки «иные лица» в части уплаты налоговых платежей.

Лоншаков К.В. совершенно верно связывает эту проблему с многозначным определением правового статуса третьего лица [\[6\]](#). Например, как быть с той ситуацией, когда незначительные суммы налоговых платежей оплачивал за других граждан сотрудник налогового органа? Насколько это правомерно было с точки зрения исполнения налоговой обязанности иным лицом в отсутствии законодательной информации о том, каким правовым статусом должно обладать такое иное лицо?

В настоящее время никаких ограничений для государственных гражданских служащих, налоговых инспекторов, в части уплаты ими налоговых платежей за иных лиц не установлено. Но не утихают осуждения данного налогового инспектора со стороны его коллег в искусственном повышении показателей работы, что является почвой для появления субъективных обвинений в злоупотреблении налоговым инспектором

полномочиями, уплачивая налоги за третье лицо. Эта резонансная история – очевидное воплощение проблемы отсутствия конкретизации понятия «иного лица» в части исполнения налоговой обязанности.

Отсутствие явного указания в законе, кто может быть отнесен к числу иных лиц, а кто ограничен в уплате налоговых платежей за другое лицо, сможет минимизировать судебные споры, злоупотребления, избежать неоднозначности и обеспечить более эффективную работу системе налогообложения.

2. Проблема разграничения института налогового представительства и уплаты налоговых платежей за третье лицо. С появлением рассматриваемой новеллы фигура третьего лица, уплачивающего налоговые платежи, за другое лицо стала схожа с налоговым представителем.

Позиция Полякова В.А. довольно целесообразна: в связи с появлением возможности вовлечения в процесс уплаты налога третьего лица необходимо пересмотреть институт налогового представительства [\[9\]](#). Ведь с введением новеллы у третьего лица появилась возможность избежать соблюдение того объема формальностей, которые предусмотрено при оформлении полномочий налогового представителя. Таким образом, законодателю в скором времени необходимо переосмыслить существование института налогового представительства, возможно, облегчить процедуру оформления полномочий на примере действия третьих лиц, которые уплачивают налоги за другое лицо, минимизировать иные административные барьеры. Также можно предусмотреть введение новой формы налогового представительства, такого, как предлагает В.А. Поляков – «квазипредставительство».

3. Проблема, которую начнем освещать, была частично упомянута ранее – отсутствие механизма возврата налогового платежа тем лицом, которое уплатило его третьему лицу в налоговом законодательстве.

Такая ситуация является несправедлива, поскольку лицо, которое не должно было уплачивать налог ввиду каких-либо обстоятельств, например, допущенной ошибки в платежном поручении, не может получить возврат уплаченных денег. Следовательно, лицо, которое уплатило налог за другое, по сути не имеет возможности получить обратно свои денежные средства, что, по мнению автора статьи, является очевидным пробелом в налоговом законодательстве.

Рассмотрим всевозможные способы возврата налогового платежа лицом, уплатившим за другое, оценивая их возможность применения в юридической практике.

1. Через взаимодействие с тем, за кого они были уплачены (через взаимодействие с налогоплательщиком). Ситуация, когда налогоплательщик, за которого внесены деньги, обращается в ИФНС с заявлением о возврате переплаты по налогу или об уточнении платежа вполне допустима с точки зрения налогового законодательства, однако, на практике это может стать проблемным в случае, если между налогоплательщиком и лицом, уплатившим за него налоговый платеж, существуют некоторые неблагоприятные отношения. В такой ситуации налогоплательщик может отказаться сотрудничать с тем, кто уплатил налог за него, и не предоставить необходимую информацию для возврата налогового платежа в налоговый орган. Это приведет к тому, что лицо, которое уплатило налог, не сможет в конечном счете получить возврат денег, которые были уплачены за другое лицо.

2. Второй способ пытался обосновать и применить суд первой инстанции по известному

делу № А18-2813/2021 [Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 28.06.2022 N Ф08-4622/2022] по делу N А18-2813/2021. По мнению суда первой инстанции, территориальные (межрегиональные) налоговые инспекции выступают в роли администраторов доходов. Отсюда следует, что налоговый орган не является собственником, т.е. конечным получателем перечисленных Истцом денежных средств. Позиция суда была такова: возврат ошибочно перечисленных в бюджет платежей должно осуществляться через взаимодействие Федерального казначейства с администратором поступлений в бюджет через предоставление администраторам поступлений в бюджет документов о проведенных операциях по учету поступлений в бюджетную систему РФ. С этой позицией не согласились суды вышестоящих инстанций, решение суда первой инстанции было отменено.

3 . Обращение в суд с требованием о возврате ошибочно уплаченного налогового платежа в качестве неосновательного обогащения к налоговому органу или непосредственно к самому налогоплательщику в гражданско-правовом поле. Такой способ несет за собой много рисков:

- неосновательное обогащение – это ситуация, когда одна сторона получает выгоду без законного основания, а другая сторона теряет что-то без законного основания. В контексте ошибочно уплаченного налога, налогоплательщик ошибочно переплатил налог и теряет свои деньги без законного основания. Однако, налоговый орган не получил эту выгоду без законного основания. Налогоплательщик должен был уплатить этот налог, поэтому налоговый орган не может быть считан получившим выгоду без законного основания. Таким образом, ошибочно уплаченный налог не может быть рассматриваться как неосновательное обогащение, так как не выполняются все необходимые признаки неосновательного обогащения.

- перейти в гражданско-правовое поле также, скорее всего, не удастся, поскольку к имущественным правоотношениям, основанным на административном или ином властном подчинении, не могут быть применены институты гражданского права.

4 . В Налоговом кодексе наличествует запрет на возврат налогового платежа лицом, уплатившего его за другое лицо, однако, законодателем не установлены прямые запреты на зачет излишне уплаченного налога в счет будущей налоговой обязанности или на уточнение требований по нему.

Законодатель хотя и не установил прямых запретов на зачет излишне уплаченного налога в счет будущей налоговой обязанности или на уточнение требований по нему, налоговые органы в своих разъяснительных письмах указывают, что такие действия запрещены. Эти разъяснительные письма имеют рекомендательный характер, но налоговые органы могут ссылаться на них в случае споров с налогоплательщиками.

Этот способ не является действенным, поскольку заключается в том, что налогоплательщик может считаться не уполномоченным на зачет излишне уплаченного налога в счет будущей налоговой обязанности или на уточнение требований по нему, если он уплатил налог за другое лицо относительно содержания разъяснительных писем.

5 . Вернуть ошибочно уплаченный налоговый платеж в качестве кредиторской задолженности.

Этот способ был бы действенным в случае распространения гражданского законодательства на исполнение обязательства третьим лицом, в том числе налогового обязательства. В таком бы случае к третьему лицу, исполнившему обязательство

должника, перешли бы права кредитора по обязательству, т.е. в силу гражданского законодательства возникнет долговое обязательство налогоплательщика перед третьим лицом. Но для этого требуется обращение третьего лица в течение срока давности по налоговым спорам за возмещением затрат от организации-налогоплательщика, за которую осуществлена уплата налога, в противном случае, уплаченная сумма будет признана безвозмездно полученной налогоплательщиком.

Данный способ, хоть и выглядит действенным и разумным, тоже рискованный. Такой подход может привести к дополнительным сложностям при урегулировании налоговых обязательств, так как процедуры и порядок возврата налоговых платежей регулируются исключительно налоговым законодательством, а не гражданским. И признак кредиторской задолженности тоже будет размытым, поскольку возврат ошибочно уплаченного налогового платежа представляет собой способ взаиморасчетов между налогоплательщиком и налоговым органом, а не третьим лицом.

По мнению автора статьи, рассмотрение применимых к данной ситуации правовых инструментов не исчерпывается. Можно также рассмотреть такой механизм, как налоговый учет. Если налог был ошибочно уплачен за другое лицо, то возврат средств следовало бы осуществить с помощью акта сверки взаиморасчетов с бюджетом. Для этого необходимо третьему лицу, уплатившему налог, незамедлительно сообщить об этом налоговому органу, а далее получить консультацию, предоставить налоговой инспекции все документы, подтверждающие факты того, что налог был уплачен за другое лицо и он был уплачен ошибочно.

При этом, возможна остановка движения денег на счету налогоплательщика в соответствии с требованием налоговой инспекции (они могут быть временно заморожены на этом счете). Требование о приостановлении движения данных денежных средств на счету налогоплательщика должно быть выполнено банком.

После того, как все необходимые документы будут предоставлены налоговой инспекции, и все необходимые проверки будут проведены, средства, которые были приостановлены на счету налогоплательщика, будут возвращены на счет того лица, которое ошибочно уплатило соответствующий налоговый платеж.

Этот способ сравним с ранней практикой налогового органа, описанной Лоншаковым К.В [6]. В случае обнаружения ошибочного перечисляемого налогового платежа в счет исполнения налоговой обязанности другого лица налоговый орган заносил информацию о поступлении платежа в ведомость невыясненных документов, далее, денежные средства, уплаченные в бюджет бюджетной системы, подлежали возврату, а налоговая обязанность признавалась неисполненной.

Таким образом, в налоговом законодательстве должен быть предусмотрен механизм возврата налогового платежа тому лицу, которое уплатило его за другого налогоплательщика как ошибочно, так и по своей доброй воле. Правовой инструмент должен быть выбран законодателем так, чтобы это не противоречило существу налогового законодательства, его действующим нормам.

Захарова О.А. рассматривает иные проблемы, связанные с уплатой налога третьим лицом, которые вполне могут встретиться в правоприменительной практике [3]. Например, как минимизировать подмену понятий относительно института налогового представительства и «иных лиц», как уточнять или возвращать уплаченный за другое лицо налог в случае, если сумма денежных средств в конечном счете не поступила в

бюджет по причинам, не зависящим от третьего лица и налогоплательщика, допустим, в случае сбой программного обеспечения? Эти и многие другие вопроса до сих пор остаются без ответа и не являются предметом рассмотрения в налоговом законодательства и в рекомендательных актах Федеральной налоговой службы.

Представление об исполнении обязанности по уплате налогового платежа в связи с введенными изменениями с 2016 года кардинально изменилось. Но появившаяся новелла является недостаточно проработанным правовых механизмом, в связи с этим автор настоящей статьи считает, что должна быть продолжена работа законодателя, направленная на внесение дополнительных изменений в налоговое законодательство в целях устранения возникших противоречий и разъяснительная работа налоговых органов по обеспечению прозрачности и определенности применения правил в части процедуры и порядка уплаты налога третьими лицами во избежание появления все большего числа правовых нюансов.

Библиография

1. Акопян К.В. Исполнение налоговой обязанности в условиях цифровизации // Студенческий вестник. 2023. № 19-5 (258). С. 64-66.
2. Бочарова Д.Д. Актуальные вопросы, возникающие в связи с уплатой налога третьим лицом // Вестник молодых ученых Самарского государственного экономического университета. 2018. N 1 (37). С. 19-22.
3. Захарова О.А. Уплата налога третьими лицами: правовые нюансы и последствия // Енисейские политико-правовые чтения. Красноярск: Сибирский федеральный университет, Юридический институт, 2018. С. 48-52.
4. Киселева Н.В. Банки как участники налоговых правоотношений // Банковское право. 2021. N 3. С. 46 – 54.56.
5. Лебедев Ю.В. Оплата налоговых обязательств третьим лицом // Southern Almanac of Scientific Research. 2017. № 3. С. 50-58.
6. Лоншаков К.В. Новеллы исполнения налоговой обязанности // V Лужские научные чтения. Современное научное знание: теория и практика. Луга: Ленинградский государственный университет им. А.С. Пушкина, 2017. С. 262-268.
7. Лютова О.И. Налоговая обязанность как институт налогового права / Под общ. ред. Лютовой О.И. М.: Инфотропик, 2023.
8. Педерсен И.А. Характеристика налоговой обязанности и ее исполнение // Вестник Донбасской юридической академии. Юридические науки. 2018. № 5. С. 71-79.
9. Поляков В.А. Исполнение налоговой обязанность третьим лицом // Colloquium-Journal. 2019. № 10-10 (34). С. 61-67.
10. Попов В.В., Тришина Е.Г. О разъяснениях Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службы по вопросу уплаты налога иными лицами в бюджет // Вестник Саратовской государственной юридической академии. 2020. № 1 (132). С. 207-212.
11. Ядрихинский С.А. Надлежащее исполнение налоговой обязанности как законный интерес налогоплательщика // Вестник Омского университета. Серия: Право. 2020. Т. 17. № 3. С. 36-46.

Результаты процедуры рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

Предмет исследования. В рецензируемой статье «Правовые аспекты уплаты налога иным лицом» предметом исследования являются нормы налогового права, регулирующие общественные отношения в сфере уплаты налога за налогоплательщика третьим лицом.

Методология исследования. При написании статьи использовались такие методы как: логический, исторический, теоретико-прогностический, формально-юридический, системно-структурный и правового моделирования. Методологический аппарат составили следующие диалектические приемы и способы научного познания: анализ, абстрагирование, индукция, дедукция, гипотеза, аналогия, синтез, типология, классификация, систематизация и обобщение. Применение современных методов позволило изучить сложившиеся подходы, взгляды на предмет исследования, выработать авторскую позицию и аргументировать ее.

Актуальность исследования. Уплата налога за налогоплательщика третьим лицом является сравнительно новой формой исполнения налоговой обязанности. Несмотря на все «удобства» такого законодательного подхода, тем не менее, отмечаются проблемы, связанные с осуществлением налогового контроля со стороны ФНС России. Как справедливо отмечает автор данной статьи: «Данное законодательное изменение можно оценить с двух сторон: со стороны безусловно положительного эффекта и созданных проблем. Положительный эффект объясняется установлением нового удобного и оптимального способа исполнения налоговой обязанности, нацеленность на увеличение доходной статьи бюджета, а эффект созданных проблем – недостаточная отработанность такого механизма и, по мнению автора настоящей статьи, неблагоприятное и несправедливое (с точки зрения принципов налогообложения и налоговой системы в целом) последствие для лица, уплатившего налог за другое лицо, в виде отказа ему в осуществлении процедуры возврата, что, в конечном счете, явится лишь осложнением такого процесса уплаты». Эти обстоятельства указывают на актуальность доктринальных разработок по данной тематике с целью совершенствования законодательства и практики его применения в налоговой сфере.

Научная новизна. Не подвергая сомнению важность проведенных ранее научных исследований, послуживших теоретической базой для данной статьи, тем не менее, можно отметить, что в этой публикации впервые сформулированы заслуживающие внимания положения, например: «...в налоговом законодательстве должен быть предусмотрен механизм возврата налогового платежа тому лицу, которое уплатило его за другого налогоплательщика как ошибочно, так и по своей доброй воле. Правовой инструмент должен быть выбран законодателем так, чтобы это не противоречило существу налогового законодательства, его действующим нормам». Автором по результатам написания статьи сделан ряд теоретических выводов и предложений, что указывает не только на важность этого исследования для юридической науки, но и определяет его практическую значимость.

Стиль, структура, содержание. Статья написана научным стилем, использована специальная терминология. Материал изложен последовательно, грамотно и ясно. Статья структурирована. Хотя, возможно, введение к статье нуждается в доработке, поскольку не соответствует требованиям, предъявляемым к данной части научной статьи. Кроме того, в заключении следовало бы сформулировать все те, основные результаты, которые достиг автор в ходе исследования. В целом же тема раскрыта. Содержание статьи соответствует ее названию. В качестве незначительного замечания хотелось отметить, что при ссылке на ФИО ученых в тексте статьи нарушен порядок: необходимо сначала указывать инициалы, а затем – фамилию.

Библиография. Автором использовано достаточное количество доктринальных источников. Ссылки на указанные источники оформлены в соответствии с требованиями

библиографического ГОСТа.

Апелляция к оппонентам. В статье представлена научная дискуссия, обращения к оппонентам корректные. Все заимствования оформлены ссылками на автора и источник опубликования.

Выводы, интерес читательской аудитории. Статья «Правовые аспекты уплаты налога иным лицом» рекомендуется к опубликованию, т.к. отвечает требованиям, предъявляемым к научным статьям, и соответствует тематике научного журнала «Налоги и налогообложение». Статья написана на актуальную тему, имеет практическую значимость и отличается научной новизной. Замечание к статье являются устранимыми. Данная статья может представлять интерес для широкой читательской аудитории, прежде всего, специалистов в области финансового и налогового права, а также, будет полезна для преподавателей и обучающихся юридических вузов и факультетов.