

## НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ КАТЕГОРИИ НАЛОГОВОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

**Гасанов Рамиль Ибрагимович**

Аспирант,

Казанский (Приволжский) федеральный университет

ra.gasanov@yandex.ru

### SOME ASPECTS OF THE USE OF THE CATEGORY OF TAX OBLIGATION

**R. Gasanov**

*Summary.* The work is devoted to the study of the validity of the allocation of such a legal category as a tax liability in modern legal science. It has been established that in modern times, more and more civil law structures are trying to raise to the intersectoral level of interaction. The legal structure of the obligation, despite its functional significance, is increasingly being used for public law purposes. The author came to the conclusion that this approach is incorrect, since it does not take into account the dialectics of private and public.

*Keywords:* tax, obligation, legal category, tax obligation, legislation.

*Аннотация.* Работа посвящена изучению обоснованности выделения в современной правовой науке такой правовой категории как налоговое обязательство. Установлено, что в современное время все больше гражданско-правовых конструкций пытаются возвести на межотраслевой уровень взаимодействия. Правовую конструкцию обязательства не взирая на её функциональную особенность все чаще используют в публично-правовых целях. Автор пришел к выводу, что данный подход является неверным, поскольку не учитывает диалектики частного и публичного.

*Ключевые слова:* налог, обязательство, правовая категория, налоговая обязанность, законодательство.

**Н**алоговое обязательство как правовая категория, описывающая режим обязанности налогоплательщика, действующему налоговому законодательству не известна. Однако в доктрине и на практике все чаще звучит позиция о необходимости четкого определения соответствующей конструкции.

Основные доводы сторонников внедрения категории «налоговое обязательство» опираются на сходство обязанности налогоплательщика уплатить соответствующую сумму обязательных платежей в бюджет с частно-правовым обязательством.

Возможности использования категории «налоговое обязательство» для характеристики отношений по уплате налогов и иных налоговых платежей одной из первых привела в своей работе М.В. Карасева<sup>1</sup>. Она указывает, что налоговое обязательство имеет исключительно положительное содержание и сугубо односторонний характер. В налоговом обязательстве субъективное требование кредитора является властным велением для должника и обязательным для исполнения кредитором<sup>2</sup>.

По мнению С.Г. Пепеляева, налоговое обязательство является имущественным, поскольку осуществляется переход денежных средств от налогоплательщика государству<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> См.: Карасева М.В. Финансовое правоотношение. М., 2001. С. 271–283.

<sup>2</sup> Там же. С. 283.

<sup>3</sup> Налоговое право: учебник / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Пепеляев групп, 2015. С. 150. Автор главы — С.Г. Пепеляев.

Сторонники налогового обязательства считают, что оно имеет заранее определенный состав, а потому оно относительное правоотношение. Поскольку предметом обязанности является активное поведение налогоплательщика — уплата налога в бюджет, то можно считать данное правоотношение активным. За налоговым обязательством его сторонники признают целевой характер, так как платеж всегда в пользу государства или муниципального образования. Кроме того, налоговое обязательство фактически гарантировано, поскольку законом предусмотрены меры государственного принуждения для обеспечения уплаты налога.

Отличия налогового обязательства от обязательства гражданско-правового, С.Г. Пепеляев выделяет в следующем: «налоговое обязательство имеет односторонний характер и положительное содержание. Это связано с тем, что налогоплательщик обязан заплатить налог, а налоговый орган не имеет встречных обязанностей по данному обязательству»<sup>4</sup>.

Между тем, гражданское право знает договор дарения, где одна сторона обязуется передать что-либо другой без встречного предоставления. Поэтому вряд ли безвозмездность есть отличительная черта выделяемого налогового обязательства.

К тому же на самом деле налогоплательщик, уплачивая налоги и сборы имеет право требовать от должност-

<sup>4</sup> Налоговое право: учебник / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Пепеляев групп, 2015. С. 150. Автор главы — С.Г. Пепеляев.

ных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков (пп.10.п.1 ст.21 НК РФ). Тем самым он вправе требовать принятия его надлежащего исполнения налоговой обязанности от государства, в том числе и при применении налоговых вычетов. Тем самым, несмотря на безвозмездность, государство имеет встречные обязанности, хотя явно некоторые авторы как было показано смешивают безвозмездность и одностороннее обязательство.

Д.В. Винницкий по аналогии с гражданским обязательством называет налоговое обязательство «правовой формой присвоения публично-территориального образования налоговых доходов бюджетов»<sup>5</sup> наподобие с присвоением материальных ценностей посредством обязательства.

Другой довод сторонников рассматриваемой правовой категории опирается на якобы наличие у нее воспитательной функции в отношении государства. Так, государство, осознавая наличие налогового обязательства, будет осознавать и необходимость ответственного использования налоговых доходов, расходовать их более прозрачно<sup>6</sup>.

Данное утверждение является достаточно спорным. Все-таки только там, где надлежащим образом работают институты гражданского общества, соблюдается принцип разделения властей, установлены надлежащие механизмы системы сдержек и противовесов, государство будет вести себя ответственно и расходовать налоговые доходы более прозрачно.

Полагаем, что высказанные ранее подходы фактически нацелены на убеждение в существовании такой правовой конструкции, как налоговое обязательство. Между тем, такая постановка вопроса понуждает обратиться в первую очередь к вопросу о существовании гражданско-правового обязательства.

**Конструкция налогового обязательства не вписывается в систему сдержек и противовесов, поскольку сама**

<sup>5</sup> Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб.: Юридический центр Пресс, 2003. С. 11.

<sup>6</sup> Е.П. Ярмош указывает: «Пренебрежение этим со стороны законодателя приводит к некачественному правовому регулированию общественных отношений, а, следовательно, к низкому уровню их реализации. Важным также является тот факт, что в случае использования для построения налогового законодательства юридической конструкции «налоговая обязанность» и избегая юридической конструкции «налоговое обязательство», а также опуская вопрос, перед кем эта обязанность существует, государство в таком случае устраняется от ответственности за организованную налоговую систему». Ярмош Е.П. Налоговое обязательство как дискуссионная категория налогового права // Право.бу. 2017. № 6 (50). С. 80–83. EDN QMVRDZ.

по себе никак не ограничивает государство в отношениях с более слабым субъектом, а наоборот навязывает идею равенства сторон, в тех отношениях, где его нет.

Некоторые авторы<sup>7</sup> указывают следующие признаки налогового обязательства: имущественный характер, относительный характер правоотношения, хотя относительно последнего имеются возражения т.к. конкретизация налоговой обязанности происходит в момент её исполнения<sup>8</sup>, налоговая обязанность реализуется посредством активного действия должника — налогоплательщика, основным содержанием налоговых обязательственных правоотношений является право требования управомоченного лица и корреспондирующая ему обязанность совершить активные действия<sup>9</sup>, срочный характер.

М.В. Карасева налоговое обязательство определяет как правоотношение между налогоплательщиком и государством (муниципальным образованием) в лице соответствующих органов, в силу которого первый обязан своевременно платить налог (сбор), а второе имеет право требовать исполнения данной обязанности<sup>10</sup>.

И.С. Полищук указывает, что налоговое обязательство — это публичное правоотношение имущественного характера, возникающее в ходе воспроизводственного оборота при формировании налоговых доходов публично-правового образования<sup>11</sup>.

А.С. Баринов вышеуказанные определения налогового обязательства через правоотношения относит к материальному виду, тогда как наряду с ним выделяет еще и организационное правоотношение<sup>12</sup>.

К организационным правоотношениям, которые выполняют вспомогательную функцию без выполнения которой невозможны материальные действия, относятся,

<sup>7</sup> См., например: Винницкий Д.В. Налоговое обязательство и система налогового обязательственного права // Законодательство. 2003. № 7. С. 22–32; Полищук И.С. Налоговое обязательство в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Омск, 2008. 29с.; Порохов Е.Б. Теория налоговых обязательств: учебное пособие. Алматы, 2001. 168 с.; Цинделиани И.А. Налоговое обязательство в системе налогового права России // Финансовое право. 2005. № 9. С. 17–21.

<sup>8</sup> См.: Щербакова Л.В. К дискуссии об обязательственной концепции налогового правоотношения в современной национальной доктрине // Административное и муниципальное право. 2011. № 11. С. 43–53.

<sup>9</sup> См.: Карасева М.В. Финансовое правоотношение. С. 274–276.

<sup>10</sup> Там же. С. 280.

<sup>11</sup> Полищук И.С. Налоговое обязательство в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Омск, 2008. 10–11 с.

<sup>12</sup> Баринов А.С. Институт налоговых обязательств в налоговом праве Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2017. 102 с.

например, «правоотношения по учету налоговым агентом суммы дохода налогоплательщика и суммы налога, которую необходимо перечислить в бюджет»<sup>13</sup>.

Таким образом, в действительности налоговое обязательство не несет в себе ничего, кроме налоговой обязанности, и фактически они являются тождественными понятиями по содержанию.

Исходя из положений ст. 23 и 44 НК РФ можно сформулировать понятие налоговой обязанности как обязанности по уплате законно установленного налога или сбора, которая возникает, изменяется и прекращается у налогоплательщика, плательщика сбора при наличии оснований, установленных законом (НК РФ или иным актом законодательства о налогах и сборах).

В налоговом законодательстве термины «налоговая обязанность» и «налоговое обязательство» используются как синонимы (например, абз. 3 п. 4 ст. 346.3 НК РФ).

По смыслу положений п. 1 ст. 307 ГК РФ в силу обязательства одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие, как то: передать имущество, выполнить работу, оказать услугу, внести вклад в совместную деятельность, уплатить деньги и т.п., либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности.

Как видно, и налоговая обязанность, и обязанность должника в гражданском обязательстве содержат в себе меру должного поведения пассивного субъекта (налогоплательщика<sup>14</sup>, должника, т.е. лица, которому не принадлежит право требования<sup>15</sup>).

Гражданское обязательство подразумевает поведение должника, в частности, по передаче имущества в пользу кредитора, налоговая обязанность — только поведение налогоплательщика по передаче имущества в соответствующий бюджет.

Вообще говоря, содержанием любой юридической обязанности является поведение обязанного субъекта<sup>16</sup>. В этом смысле действительно гражданская обязанность и налоговая обязанность имеют однородное содержа-

ние, но это характерно для любой правовой конструкции, в которой имеется обязанность.

Однако сущность гражданской обязанности в её обязательственной форме совершенно отлична от сущности налоговой обязанности.

Неверно говорить, что понятие «налоговое обязательство» не используется законодателем вовсе. Так, согласно абз. 3 п. 4 ст. 346.3 НК РФ налогоплательщик, утративший право на применение единого сельскохозяйственного налога, в течение одного месяца после истечения налогового периода, в котором допущено нарушение указанного в абзаце первом настоящего пункта ограничения и (или) несоответствие требованиям, установленным п. 2, 2.1, 5 и 6 ст. 346.2 настоящего кодекса, должен за весь налоговый период произвести перерасчет *налоговых обязательств* по налогу на добавленную стоимость, налогу на прибыль организаций, налогу на доходы физических лиц, налогу на имущество организаций, налогу на имущество физических лиц в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах для вновь созданных организаций или вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей.

В Положении по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций ПБ 18/02»<sup>17</sup> используется понятие отложенного *налогового обязательства*, из которого возможен поспешный вывод о том, что налоговая обязанность является *налоговым обязательством* в силу прямого указания подзаконного нормативного правового акта. Однако, на наш взгляд, такое понимание будет ошибочным по следующим причинам:

- 1) понятия и термины налогового законодательства устанавливаются НК РФ (п. 1 ст. 11 НК РФ);
- 2) Положение ПБ 18/02 принято во исполнение Постановления Правительства РФ «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности»<sup>18</sup>.

Если обратиться к Международному стандарту финансовой отчетности № 12<sup>19</sup> (далее — МСФО 12), то

<sup>13</sup> Баринов А.С. Институт налоговых обязательств в налоговом праве Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2017. 102 с.

<sup>14</sup> Здесь и далее под налогоплательщиком будет пониматься и плательщик сбора.

<sup>15</sup> Гражданское право: учебник: в 4 т. Т. 3: Обязательное право / отв. ред. Е.А. Суханов. М.: Статут, 2019. С. 28; Шершеневич Г.Ф. Учебник русского гражданского права / Вступ. слово, сост.: П.В. Крашенинников. М.: Статут, 2017. 395 с.

<sup>16</sup> Следует заметить, что в юридической литературе вопросам юридической обязанности уделяется несравненно меньше внимания по сравнению с вопросами субъективного права.

<sup>17</sup> Приказ Минфина России от 19.11.2002 г. № 114н (с изм. от 20.11.2018 г.) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02» (зарегистрировано в Минюсте России 31.12.2002 г. № 4090) // СПС Консультант плюс (дата обращения: 06.01.2024).

<sup>18</sup> Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 г. № 283 «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности» // СПС Консультант плюс (дата обращения: 06.01.2024).

<sup>19</sup> Международный стандарт финансовой отчетности № 12 «Налоги на прибыль» // URL: ifrs.org / IAS 12 Income Taxes (дата обращения: 06.01.2024).

раздел, посвященный отложенным налоговым активам и отложенным налоговым обязательствам, обозначен как «Tax assets and tax liabilities» соответственно. Слово «liability» можно перевести и как ответственность, и как обязательство. Между тем, если взять статутный акт The sale of goods act, 1893<sup>20</sup>, где в параграфе 37 Части III говорится об ответственности покупателя за пренебрежение или отказ в доставке товара («liability of buyer for neglecting or refusing delivery of goods»), можно предположить, что правовой смысл в данный термин заложен иной, нежели бухгалтерский.

Между тем, причиной возникновения отложенных налогов служит то обстоятельство, что правила признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете не совпадают, а значит, не совпадает и финансовый результат, ибо возникают разницы. Разницы различают постоянные и временные; в МСФО 12 указываются только временные. Это разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства в отчете о финансовом положении и их налоговой базой.

Временные разницы бывают вычитаемые, которые приводят к возникновению отложенного налогового актива, и налогооблагаемые, что приводят к возникновению отложенного налогового обязательства. Отложенные налоговые активы — это суммы налога на прибыль, возмещаемые в будущих периодах в связи с вычитаемыми временными разницами, а также в связи с переносом на будущий период неиспользованных налоговых убытков и налоговых кредитов. Отложенные налоговые обязательства — это суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в связи с налогооблагаемыми временными разницами.

Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском балансе соответственно в качестве внеоборотных активов и долгосрочных обязательств.

<sup>20</sup> The Sale of Goods Act, 1893: With Notes: Frank Newbolt: Free Download, Borrow, and Streaming: Internet Archive (дата обращения: 06.01.2024).

Таким образом, существование отложенных налогов связано лишь с разницей учета, которая возникает из-за различий применяемых хозяйствующим субъектом правил бухгалтерского и налогового учетов. Термин «обязательство» используется в смысле, придаваемом ему правилами бухгалтерского учета, а не гражданским законодательством.

В то же время, публичная обязанность существует только по воле государства. Не может возникнуть публичной обязанности без указания на нее в законе. Налоговая обязанность существует тогда и только тогда, когда ясно определены все элементы его состава. Гражданское обязательство может существовать и по воле сторон, если из их волеизъявления можно определить содержание обязательства.

Обязательство — это не просто самостоятельная конструкция, которая могла быть легко реципировано из частного в публичного. Обязательство имеет внутренние генетические и функциональные связи в системе гражданского права, вырастая из правил о сделках, используя функции гражданского права, которые проявляются в том числе в принципах для своего порождения эффекта и без которых обязательство не может существовать.

Перенос данной конструкции на «почву» иных принципов — публично-правовых фактически уничтожает саму идею обязательства.

Кроме того, законодательное признание «налогового обязательства» не решит проблему ответственности государства, поскольку в таком случае государство будет кредитором со своим собственным имущественным интересом, тогда как при налогообложении государство должно руководствоваться общественным интересом, находя при этом баланс с интересом частным. Проблемы налогообложения для хозяйствующих субъектов лежат в пределах права государства на вмешательство в оперативную деятельность хозяйствующих субъектов.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Виницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб.: Юридический центр Пресс, 2003.
2. Налоговое право: учебник / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Пепеляев групп, 2015.
3. Ярмош Е.П. Налоговое обязательство как дискуссионная категория налогового права // Право.бу. 2017. № 6 (50). С. 80–83. EDN QMVRDZ.
4. Григорьев А.С. Конструкция налогового обязательственного правоотношения и проблемы устранения международного двойного налогообложения // Российский юридический журнал. 2011. № 5 (80). С. 148–155. EDN OGOHJ.
5. Баринов А.С. Институт налоговых обязательств в налоговом праве Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2017. 192 с. EDN YNREYH.
6. Кочанов Л.М. Налоговые обязательства сторон в договоре подряда // Развитие современной науки: теоретические и прикладные аспекты: сборник научных статей студентов, магистрантов, аспирантов, молодых ученых и преподавателей. Вып. 1. Пермь: ИП Сигитов Т.М., 2016. С. 82–84. EDN VNHIUT.
7. Шевелева Е.В. Категория налогового обязательства в современном налоговом процессе // Вестник Челябинского государственного университета. 2008. № 19. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kategoriya-nalogovogo-obyazatelstva-v-sovremennom-nalogovom-protsesse> (дата обращения: 08.11.2023).
8. Виницкий Д.В. Налоговое право: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2014. 360 с.

9. Карасева М.В. Финансовое правоотношение. М., 2001.
10. Порохов Е.Б. Теория налоговых обязательств: учебное пособие. Алматы, 2001. 168 с.
11. Винницкий Д.В. Налоговое обязательство и система налогового обязательственного права // Законодательство. 2003. № 7. С. 22–32.
12. Полищук И.С. Налоговое обязательство в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Омск, 2008. 29 с.
13. Цинделиани И.А. Налоговое обязательство в системе налогового права России // Финансовое право. 2005. № 9. С. 17–21.
14. Щербакова Л.В. К дискуссии об обязательственной концепции налогового правоотношения в современной национальной доктрине // Административное и муниципальное право. 2011. № 11. С. 43–53.
15. Шершеневич Г.Ф. Учебник русского гражданского права / Вступ. слово, сост.: П.В. Крашенинников. — М.: Статут, 2017. — 832 с.
16. Гражданское право: учебник: в 4 т. Т. 3: Обязательное право / отв. ред. Е.А. Суханов. М.: Статут, 2019. 800 с.

---

© Гасанов Рамиль Ибрагимович (ra.gasanov@yandex.ru)

Журнал «Современная наука: актуальные проблемы теории и практики»