

# ИССЛЕДОВАНИЕ СУЩНОСТИ И ЭКОНОМИКО-ПРАВОВОЙ ПРИРОДЫ ДЕФИНИЦИИ «НАЛОГОВОЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВО»

УДК 336.201

**Елена Сергеевна Цепилова**,  
к.э.н., доцент МИГСУ РАНХ и ГС при  
Президенте РФ, г. Москва, докторант  
ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)», г. Ростов-  
на-Дону  
Тел.: 8 (499) 956-08-17  
Эл. почта: elenatcepilova@mail.ru

В научно-педагогических и экспертно-практических кругах до сих пор нет ясности в определении сущности и природы дефиниции «налоговое обязательство». Автором исследованы различные толкования этой конструкции и её экономико-правовая природа, в том числе в трактовке зарубежного налогового права. Выделены признаки, процесс формирования и классификация налоговых обязательств, что позволило дать авторское определение этого понятия.

**Ключевые слова:** налог, налоговое обязательство, налоговая обязанность, обязательство налогоплательщика, налоговые правоотношения, обязанность по уплате налога.

**Elena S. Tsepilova**,  
PhD, Associate professor, IIPAM RANEPa,  
Moscow, Doctoral RSUE, Rostov-on-Don  
Tel.: 8 (499) 956-08-17  
E-mail: elenatcepilova@mail.ru

## RESEARCH OF ESSENCE, ECONOMIC AND LEGAL NATURE OF THE DEFINITION «TAX LIABILITY»

Scientists, teachers, experts and practitioners are still trying to define essence and nature of the definition «tax liability». The author explores the various interpretations of this definition and its economic and legal nature, using also treatments of foreign tax law. He represents signs, process of formation and classification of tax liabilities, which allows him to give the author's definition of this concept.

**Keywords:** Tax, tax liability, tax commitment, tax obligation, taxpayer's obligation, tax legal matters, obligation to pay a tax.

## 1. Введение

Понятие «налоговое обязательство», применяемое в специальной юридической и экономической литературе, в Налоговом кодексе Российской Федерации не только не сформулировано, но даже не применяется. В 1998 году разработчики проекта части первой НК РФ включили в него это понятие для регулирования налоговых отношений, но, тем не менее, законодатель при его принятии отказался от использования этой правовой категории.

Несмотря на это, конструкция налогового обязательства широко используется субъектами правоприменения в судебных актах Конституционного Суда РФ, Высшего Арбитражного Суда РФ, в судебных актах арбитражных судов федеральных округов. Однако субъекты правоприменения в своих судебных актах часто придают налоговому обязательству разную смысловую нагрузку, а участникам налоговых отношений могут быть непонятны формулировки судов, которые отождествляют «объем налогового обязательства» и «налоговую базу» [1].

Конституционный Суд РФ включил в налоговое обязательство обязанность по уплате не только налога, но и пеней (см. Определения от 04.06.2001г. № 130-О и от 06.12.2001г. № 257-О).

Соответственно, представляется актуальным рассмотрение сущности и экономико-правовой природы дефиниции «налоговое обязательство» с целью выделить его признаки, процесс формирования и классификация налоговых обязательств, что позволит дать авторское определение этого понятия.

## 2. Исследование различных определений дефиниции «налоговое обязательство»

Юридический словарь определяет налоговое обязательство как обязанность уплатить определенный налог (сбор) при наличии обстоятельств, установленных актом налогового законодательства [2].

Большой бухгалтерский словарь под редакцией А.Н. Азрилияна объясняет налоговое обязательство «как экономическое отношение, в силу которого налогоплательщик обязан выполнить все необходимые требования по исчислению и уплате налога, а государство в лице уполномоченных органов вправе требовать от налогоплательщика исполнения этого обязательства» [3].

Словарь бизнес-терминов определяет налоговое обязательство как «обязательство налогоплательщика по уплате налога» [4].

Существует также точка зрения [5], согласно которой в налоговое обязательство входят не только действия, направленные на уплату налога, но и действия организационного характера, связанные с постановкой на учет в налоговом органе, с получением государственными органами информации о налогоплательщике и др.

Как видим, до сих пор в научных кругах отсутствует единая точка зрения на понятие «налоговое обязательство» и ведется дискуссия о возможности использования категории «обязательство» для регулирования налоговых отношений. В основном изучением этого понятия занимались исследователи в области налогового и финансового права [6].

## 3. Исследование экономико-правовой природы дефиниции «налоговое обязательство»

Анализ налоговых правоотношений позволяет сделать вывод о том, что данные отношения по своей природе являются обязательствами, возникающими в имущественной сфере в ходе воспроизводственного оборота при перераспределении материальных ценностей. Соответственно, их правовое

регулирование должно осуществляться исходя из обязательственной природы. Пренебрежение этим со стороны законодателя приводит к некачественному правовому регулированию налоговых отношений, а, следовательно, к низкому уровню их реализации.

С переходом на рыночную экономику налоги стали важнейшим средством её регулирования, возникла потребность в разработке системы налогообложения с чётким определением прав и обязанностей сторон налогового правоотношения, установлением способов обеспечения исполнения обязанностей и ответственности за их неисполнение. Для этих целей законодателем был использован юридический инструментариум гражданско-правового обязательства [5].

Однако законодатель не решился использовать категорию обязательства для регулирования налоговых правоотношений: в Налоговом кодексе РФ отсутствует понятие «налоговое обязательство», а центральное место занимает такая категория, как «обязанность по уплате налогов и сборов» (ст. 44 НК РФ). Законодательно был принят подход, который закреплён в ст. 57 Конституции РФ: «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы». При этом согласимся, что, несмотря на связанность указанных понятий, они не могут считаться идентичными.

В некоторых иностранных государствах (Германии, Австрии и др.) налоговые отношения урегулированы посредством использования понятия «налоговое обязательство». Это понятие также закреплено в законодательных актах стран ближнего зарубежья (Белоруссии, Таджикистана, Казахстана и др.).

Так, налоговому обязательству посвящён раздел II «Налоговое обязательство» Налогового Кодекса Республики Беларусь. В отличие от российского Налогового Кодекса там произошла подмена понятия «обязанность по уплате налогов и сборов» понятием «налоговое обязательство» (с. 36): «Налоговым обязательством признается обязанность плательщика (иного обязанного лица) при наличии обстоятельств,

установленных налоговым законодательством, уплатить определенный налог, сбор (пошлину)». В отношении оснований возникновения, изменения и прекращения, а также порядок и условия исполнения налогового обязательства действуют те же нормы и даже формулировки, как и в ст. 44 НК РФ.

В Республике Таджикистан гл. 7 Налогового Кодекса именуется «Налоговое обязательство». В ст. 78 даётся его следующее определение «Налоговым обязательством является обязанность налогоплательщика уплатить определенный налог, а также начисленные штрафы и проценты, в бюджет при наличии обстоятельств, указанных в настоящем Кодексе или ином акте налогового законодательства».

Если понимать обязательство не только как правоотношение, но и как его активную и пассивную стороны, то мы уже апеллируем к основополагающему принципу бухгалтерского учёта – принципу двойной записи, применяемому с 13 века в своей хозяйственной деятельности венецианскими купцами и запустившем автором первого бухгалтерского трактата Л. Пачоли [7].

Следует согласиться с аргументацией М.В. Карасевой [8], что категория «обязательство» является одним из важнейших достижений римского гражданского права. Система налоговых отношений начала формироваться достаточно поздно – теория налогового права появилась тогда, когда теория гражданско-правового обязательства была уже детально разработана. С точки зрения исторической ретроспективы нет оснований для того, чтобы отказываться от возможности использования правовой категории «налоговое обязательство».

Признаки обязательства свойственны определенным видам налоговых правоотношений: основному и производным.

В рамках основного правоотношения государство реализует свое право на получение суммы налога.

Производные налоговые правоотношения, носящие обязательственный характер:

– обеспечительные – в рамках

которого уплачиваются пени или проценты за несвоевременную уплату или возврат излишне полученных налоговых платежей;

– чрезвычайные – возникающие в связи с получением налоговым органом излишних сумм налогов, пеней и штрафов.

Реализация налогового обязательства возможна только активными действиями субъектов правоотношения: перечисление суммы налога в бюджет или внебюджетный фонд, уплата пени, возврат суммы налога и др.

Налоговое обязательство всегда обеспечено мерами государственного принуждения – мерами защиты, направленными на восстановление нарушенных прав (взыскание недоимки по налогу и пеней, не уплаченных в установленный законодательством срок); взыскание процентов за несвоевременный возврат излишне полученных налоговых платежей.

С учётом особого характера налоговых обязательственных правоотношений и их значимости в обеспечении деятельности института государства, законодатель установил право налоговых органов в установленных законом случаях на принудительное исполнение налогового обязательства без обращения в суд.

Налоговое обязательство ввиду подчинённой интересам государства специфики налоговых правоотношений имеет сугубо односторонний характер – налогоплательщик обязан уплатить налог, но государство не предоставляет ему эквивалента его действиям (безвозмездность налогов закреплена в ст. 8 НК РФ).

Налоговое обязательство всегда является ограниченным временными рамками, так как исполнение субъектами возложенных на них налоговых обязанностей осуществляется всегда в установленный законодательством срок отдельно для каждого обязательства по каждому виду налога. Обязанности налогоплательщика по уплате пеней, возврату и зачету налоговым органом сумм излишне полученных налоговых платежей также исполняются в установленные законом сроки.

Налоговое обязательство всегда



Рис. 1. Экономико-правовая модель формирования налогового обязательства и его элементы [10]

носит денежный характер – опосредует движение денежных средств от должника (налогоплательщика, налогового агента) к кредитору (государству). В основном налоговом обязательстве это получение суммы налога; в производном обязательстве это получение суммы пеней, штрафа, суммы процентов.

Как одному из видов финансовых правоотношений налоговому обязательству свойственны следующие признаки:

- оно реализуется в особой сфере контрольно-финансовой деятельности государства;
- является публичным правоотношением;
- является экономическим отношением;
- реализуется только в правовой форме.

Необходимо отметить, что ситуация, при которой в отечественном налоговом законодательстве не сформировано правовое определение налогового обязательства, представляется недопустимой для правиль-

ной и рациональной организации бухгалтерского (финансового) и налогового учета. Е.В. Шевелева отмечает, что конкретизация требований законодательства обуславливает не только действия налоговых органов по отношению к обязанным лицам (налогоплательщикам, налоговым агентам) и влияние на судебные решения по налоговым спорам, но и формирует методическую основу построения системы налогового учета и расчетов с бюджетом по налогам и сборам. Налоговое законодательство устанавливает ряд важных требований по организации учета, обязательных для налогоплательщика, закрепив их в ст.54 НК РФ «Общие вопросы исчисления налоговой базы».

В случае нарушения правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения налогоплательщик будет привлечен к налоговой ответственности, если им не будут самостоятельно (до начала процедур налогового контроля) выявлены и устранены ошибки в формиро-

вании налогового обязательства, путем доплаты суммы налога, рассчитанных с неё пеней и подачи уточненной налоговой декларации. С целью предупреждения развития рисков доначисления налогов, пени и штрафных санкций, важно четко представлять содержательную специфику налогового обязательства как объекта учета.

Процесс формирования налогового обязательства может быть представлен в следующем виде (рис. 1).

Дифференциация оснований возникновения обязанности по уплате налога и условий исполнения этой обязанности требует правильного определения объекта налога, представляющего собой экономическое явление или юридический факт, наличие которого служит основанием для возникновения у плательщика обязанности по уплате налога. Квалификация объекта позволяет планировать развитие налогового обязательства, определить наличие источника для

его исполнения, составляющего материальное условие исполнения обязанности по уплате налога. Технический расчет налогового обязательства осуществляется посредством применения налоговой ставки к соответствующей ей базе.

Существование налоговых обязательств предполагает четкое определение временных рамок для их формирования и исполнения, что предопределяет такой элемент, как налоговый и отчетный период. Сборы, в частности сбор за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов, могут не иметь налогового периода, поскольку в исполнении этих обязательств, предполагающих совершение юридически значимых действий, заинтересован, прежде всего, сам плательщик.

#### 4. Классификация и основания для учета налоговых обязательств

Что касается классификации налоговых обязательств, то по вероятностно-временному критерию мы выделяем следующие (расположены по степени роста верификации):

- прогнозируемые (вероятностные, рассчитанные на основе косвенных оценок);
- потенциальные (предполагаемые в обозримом будущем, рассчитываются по аналогии с другими хозяйствующими субъектами);
- планируемые (указанные в финансовом плане, налоговом бюджете или ином аналогичном документе, рассчитываются по агрегатам);
- фактические (актуальные, известны только по окончании отчетного (налогового) периода, причём их итоговое значение корректируется после процедур налогового контроля).

Таким образом, учет возникновения и развития налогового обязательства предполагает необходимость различать и прогнозировать:

- основания возникновения у налогоплательщика обязанности по уплате налога;
- элементы налогового обязательства, которые при последовательном применении конкретизируют его сумму и условия исполнения;

– фактические действия по исполнению;

– риски налогового контроля.

Совокупность указанных обстоятельств обеспечивает принцип определенности условий взимания конкретного налога, который позволяет сформировать основания для учета налогового обязательства, поскольку исполнение налогоплательщиком обязанности по уплате налога при наличии соответствующего объекта налога возможно при соблюдении одновременно следующих условий:

– имеются все перечисленные в законе элементы, предопределяющие возникновение обязанности по уплате налога и развитие налогового правоотношения;

– обстоятельства возникновения налоговой обязанности характеризуются наличием экономического основания, что наиболее четко выражено при уплате налогов на прибыль и доход;

– у налогоплательщика сформирован или прослеживается источник уплаты налога, под которым понимаются любые денежные средства (доход, капитал), за счет которых уплачивается налог.

#### 5. Заключение

Таким образом, теоретический и эмпирический подходы к исследованию налогового обязательства позволяют определить его следующим образом: налоговое обязательство – это сумма налога, которую налогоплательщик обязан уплатить в результате возникновения налогооблагаемого события в установленные сроки в соответствующий бюджет, рассчитанная путем применения ставки налога к базе, характеризующей налогооблагаемое событие.

Указанное определение соответствует правовой позиции Конституционного Суда РФ, изложенной в Постановлении от 17 декабря 1996 г. № 20-П [11], в котором отмечено, что по смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации [12] налоговое обязательство состоит в обязанности налогоплательщика уплатить определенный налог, установленный законом.

#### Литература

1. Решение ВАС РФ «О признании Приказа МНС России от 08.01.2004г. № ВГ-3-22/7@ соответствующим Налоговому кодексу РФ». [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>
2. Юридический словарь. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/lower/16303>
3. Большой бухгалтерский словарь. — М.: Институт новой экономики. / Под редакцией А.Н. Азрильяна, 1999.
4. Словарь бизнес-терминов Академик.ру. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/business/8906>
5. Полищук И.С. Понятие и признаки налогового обязательства. // Вестник Омского университета. Серия «Право». – 2006. – № 3 (8).
6. Винницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб.: Юрид. центр ПРЕСС, 2003.
7. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / Под ред. проф. М.И. Кутера. – М.: Финансы и статистика; Краснодар: Просвещение-Юг, 2009.
8. Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М.: Изд. Норма, 2001.
9. Шевелева Е. В. Категория налогового обязательства в современном налоговом процессе // Вестник Челябинского государственного университета. – 2008. – № 19 (120). С. 148
10. Учетные и налоговые инструменты совершенствования договорных обязательств организации. Н.Т. Лабынцев, Л.Н. Кузнецова, Е.В. Поролло, Е.С. Цепилова; Монография. – Ростов-н/Д: РГЭУ (РИНХ), 2011.
11. Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>
12. Конституция Российской Федерации. – М.: Кодекс, 2013.
13. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Часть 1 от 31.07.1998г. № 146-ФЗ. Часть 2 от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>

**References**

1. SAC decision «On recognition of the Order of the Ministry for Taxes and Levies of the Russian Federation № HS-3-22/7 @ dated 08.01.2004 relevant the Tax Code of the Russian Federation». URL: <http://base.consultant.ru>
2. Law Dictionary. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/lower/16303>
3. Large accounting dictionary. – M.: Institut novoj ekonomiki. / Pod redakciej A.N. Azriliyana, 1999.
4. Dictionary of Business Terms Akademik.ru. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/business/8906>
5. Polishchuk I.S. Concept and characteristics of tax liability. // Vestnik Omskogo universiteta. Seriya «Pravo». – 2006. – № 3 (8).
6. Vinnitsa D.V. Russian tax law: problems of theory and practice. – SPb.: Yurid. centr PRESS, 2003.
7. Pacioli L. Treatise on accounts and records / Edited prof. Cooter M.I. – M.: Finansy i statistika; Krasnodar: Prosveshchenie-Yug, 2009.
8. Karaseva M.V. Financial relationship. – M.: Izd. Norma, 2001.
9. Sheveleva E.V. Category of tax liability in modern tax process // Vestnik Chelyabinskogo gosudarstvennogo universiteta. – 2008. – № 19 (120). S. 148
10. Accounting and tax tools to improve contractual obligations of organization. N.T. Labyntsev, L.N. Kuznetsova, E.V. Porollo, E.S. Tcepilova; Monograph. – Rostov-on-Don: RGEU (RINH), 2011.
11. Ruling of the Constitutional Court No. 20. – P dated December 17, 1996. URL: <http://base.consultant.ru>
12. Constitution of the Russian Federation. – M.: Code, 2013.
13. Tax Code of the Russian Federation. Part 1 No. 146-FZ dated 31.07.1998. Part 2 No. 117-FZ dated 05.08.2000. URL: <http://base.consultant.ru>