

УДК 34 DOI: 10.14451/2.200.7

# Обязательство — ключевой инструмент реализации механизма налогообложения

© 2025 **Васянина Елена Леонидовна**

Ведущий научный сотрудник сектора административного права и административного процесса, доктор юридических наук, доцент, Россия. Институт государства и права РАН.

E-mail: elenavasianina@yandex.ru

**Ключевые слова:** налоговое обязательство, механизм налогообложения, налог, налогоплательщик, налоговая система, налоговая реконструкция, ответственность, наука.

Цель настоящей статьи заключается в исследовании существа налогового обязательства как ключевого инструмента реализации механизма налогообложения, а также в попытке найти необходимый правовой инструментарий для обеспечения системной донастройки параметров налоговой системы.

Установлено, что совершенствование конструкции налогового обязательства необходимо осуществлять на основе разработки правовых категорий и структурных элементов налогового обязательственного права. Во избежание формирования противоречивой судебной практики НК РФ целесообразно дополнить положениями о перемене лиц в обязательстве, о специфических мерах налогово-правовой ответственности за нарушение налоговых обязательств, а также об условиях и порядке применения налоговой реконструкции как способа конкретизации элементов юридического состава налога исходя из реального экономического содержания совершаемых налогоплательщиком сделок.

Сегодня финансово-правовые исследования сфокусированы на вопросах совершенствования механизма налогообложения, который, будучи сформированным в 90-е годы XX века, в новых экономических реалиях быстро утратил свою эффективность, несмотря на многочисленные изменения и дополнения, которые вносились в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее — НК РФ) на протяжении продолжительного периода времени.

Масштабные поправки в НК РФ, вызванные проведенной в 2024 году «донастройкой» налого-

вой системы, направленные, с одной стороны, на увеличение, а с другой — на сглаживание фискальной нагрузки для отдельных категорий налогоплательщиков, так и не позволили обеспечить более справедливое перераспределение налогового бремени между участниками гражданского оборота и не привели к стимулированию их инвестиционной и экономической активности. А на фоне отмечаемого Федеральной налоговой службой России роста поступления налогов в бюджетную систему России<sup>1</sup>, возрастает риск «тенизации» бизнеса [1].

<sup>1</sup>ФНС: налоговые поступления в бюджет выросли в 2024 году на 20% // Коммерсантъ. 26.02.2025 г.

Во многом не достижение поставленных целей связано с тем, что в рамках работы по модернизации фискальной системы законодатель крайне мало внимания уделил вопросам совершенствования правового обеспечения налоговых обязательств, а финансово-правовые исследования до сих пор должным образом не сосредоточены на разработке структурных элементов налогового обязательственного права. Это существенно тормозит развитие законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и приводит к многочисленным спорам, связанным с применением тех или иных элементов юридического состава налога.

Вместо конкретизации условий исполнения налоговых обязательств законодатель прибегает к установлению налогово-правовых норм, применение которых требует разработки дополнительных критериев оценки финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. В качестве примера можно привести новые положения НК РФ, исключающие возможность перерегистрации бизнеса в регионах с более низкой ставкой по упрощенной системе налогообложения (УСН), а также нормы об амнистии дробления бизнеса, применение которых в совокупности с нормами о предельном объеме доходов организаций, по достижении которого освобождение от уплаты НДС невозможно, потребует проведения оценки добросовестности действий налогоплательщиков в процессе оптимизации структуры бизнеса.

В результате получившей стремительное развитие практики законодателя по установлению оснований возникновения фискальных обязательств в нормативных правовых актах, не входящих в состав законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, в государстве продолжает формироваться околоналоговая фискальная система. Число таких не охватываемых НК РФ обязательных платежей, по данным исследователей, достигло семидесяти [3].

Развитие налоговой системы идет по пути установления оборотных налогов (платежи за распространение рекламы в сети Интернет<sup>2</sup>, курортный сбор), не учитывающих реальные платежные возможности участников гражданского оборота и вызывающих инфляционный эффект [13]. Не подчиняются общим правилам регулирования фискальных взиманий устанавливаемые банками платежи, к числу которых относятся являющиеся квазиналогами эквайринговые комиссии, а также заградительные комиссии, правомерность введения которых периодически является предметом судебных разбирательств<sup>3</sup>.

Учитывая обозначенные проблемы, цель настоящей статьи заключается в исследовании существа налогового обязательства как ключевого инструмента реализации механизма налогообложения, а также в попытке найти необходимый правовой инструментарий для обеспечения системной донастройки параметров налоговой системы.

Долгое время в юридической науке преобладал подход, в рамках которого отрицалась сама возможность существования финансовых (налоговых) обязательств, поскольку обязательство позиционировалось исключительно в качестве гражданско-правовой конструкции, которая представлялась неприемлемой для обеспечения развития публично-правовой сферы. В связи с этим вопросы фискального обложения в литературе по истории русского права описывались в разделе, посвященном управлению финансами [5].

Во многом такая точка зрения обусловлена особенностями развития древнерусского права. В Русской правде, закрепляющей зачатки обязательственного права, речь идет преимущественно об обязательствах, возникающих из договоров [8]. О существовании обязательств, не связанных с исполнением договоров и причинением вреда, свидетельствует классификация, разработанная в римском праве, в рамках кото-

<sup>2</sup>Федеральный закон от 26.12.2024 № 479-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон „О рекламе“ и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2024. № 53 (Часть I). Ст. 8489.

<sup>3</sup>Определение ВС РФ от 26.12.2024 № 305-ЭС24-16889

рой выделены так называемые обязательства, вытекающие из закона [6].

В 80-е гг. XX века теория финансовых обязательств получает развитие в работах С. В. Запольского, в которых финансовые обязательства рассматриваются в качестве метода управления предприятиями [10]. Основываясь на предоставительно-обязывающем характере права, ученый описывает существо финансового (налогового) обязательства, исходя из того, что обязанности налогоплательщика корреспондирует не только право органов публичной власти, осуществляющих исполнение доходной части бюджета, на получение соответствующего платежа, но и их обязанность по управлению этим процессом [11].

В современных финансово-правовых исследованиях изучаются сущность, элементы, виды налоговых обязательственных правоотношений [2; 15]. При этом в науке финансового права «термин «налоговое обязательство» используется не в абстрактном «общенаучном», а совершенно конкретном, узкоспециальном значении» [7].

Недостаточная разработанность в финансово-правовой науке конструкции налогового обязательства приводит к нехватке в действующем законодательстве положений, необходимых для полноценного правового обеспечения механизма налогообложения и, как следствие, к отсутствию ориентиров формирования правоприменительной практики по налоговым спорам.

На сегодняшний день тренд в развитии налогового законодательства наблюдается в сторону правового обеспечения цифровой трансформации механизма налогообложения в целях его адаптации к параметрам цифровой экономики [14] посредством разработки критериев цифрового присутствия налогоплательщиков, внедрения новых форм контрольно-надзорной деятельности с использованием цифровых платформ, что, несомненно, имеет важное значение для целей исполнения налоговых обязательств, однако не позволяет исчерпывающим образом разрешить возникающие в процессе налогооб-

ложения вопросы.

Ключевая проблема в сфере правового регулирования налоговых отношений заключается в том, что цифровая трансформация механизма налогообложения, облегчая процесс сбора, обработки, хранения информации и способствуя сокращению административных процедур, не сопровождается проведением работы по конкретизации условий исполнения налоговых обязательств.

Результатом такого подхода законодателя стало активное применение в сфере налогообложения «метода одностороннего долженствования» [9], исключаящего эффективное взаимодействие субъектов налоговых правоотношений, что в конечном счете привело к ослаблению гарантий защиты права лица на распоряжение финансами.

Ярким примером сказанного является сформированный в русле цифровой трансформации государственного управления правовой институт единого налогового счета, который привел к нарушению установленного законом принципа определенности налогообложения. Законодатель, существенно расширив полномочия контрольно-надзорного органа, фактически лишил налогоплательщика возможности в рамках возникшего фискального обязательства самостоятельно определять назначение, период и вид платежа, тем самым существенно ограничив его право на распоряжение финансами, защита которого является одним из основных предназначений финансового права.

Определить направления совершенствования правового обеспечения налоговых обязательств можно, основываясь на выработанных в правовой доктрине и экономической науке подходах к пониманию сущности налога, который, с одной стороны, является абстрактной юридической конструкцией, трансформирующейся при наличии установленных законом юридических фактов в налоговую обязанность. С другой стороны, налог есть не что иное, как инструмент, обеспечивающий превращение частной денежной

массы в публичный доход. С третьей стороны, с учетом современной денежной теории налоги необходимы для придания деньгам ценности, а посредством исполнения налоговой обязанности происходит погашение долговых инструментов, в роли которых выступают деньги [16].

Учитывая изложенные подходы, становится очевидным, что успешная модернизация налоговой системы не представляется возможной без учета целей развития финансово-кредитного механизма, обеспечивающего процесс управления денежной массой.

В контексте сказанного обособленное корректирование отдельных финансово-правовых институтов, к которому периодически прибегает законодатель, имеет негативный для экономики эффект, а именно, приводит к рассинхронизации фискальной, бюджетной, денежно-кредитной политики, а также к нехватке правового инструментария, необходимого для обеспечения финансовой самостоятельности участников гражданского оборота и исключаящего острую зависимость предприятий от бюджетных инструментов.

В юридической литературе в качестве ядра регулятивного комплекса налогового права выделяют налоговое обязательственное право [4; 15], структурные элементы и юридические категории которого пока недостаточно разработаны в финансово-правовой науке и законодательстве. Это существенным образом тормозит процесс системной донастройки параметров налоговой системы.

В налоговом законодательстве отсутствует легальная дефиниция налоговой реконструкции и условий ее применения как способа конкретизации элементов юридического состава налога исходя из реального экономического смысла совершаемых сделок. В результате на практике сформировался неоднозначный подход к порядку корректировки налогового обязательства. Так, в одном случае при злоупотреблении или искажении фактов хозяйственной деятельности

налогоплательщика доначисления рассчитываются с учетом действительной стоимости товара, реально понесенных налогоплательщиком расходов и вычетов НДС, как если бы налогоплательщик не допускал нарушений<sup>4</sup>.

В другом случае по спору о размере доначисленного работодателю НДФЛ в результате подмены трудовых отношений на гражданско-правовые ВС РФ придерживается несколько иного подхода по вопросу проведения налоговой реконструкции и приходит к выводу о том, что переплата налога на доходы физических лиц не может быть произвольно зачтена в счет исполнения налоговым агентом обязанности по уплате НДФЛ в отсутствие соответствующего волеизъявления плательщика налога на профессиональный доход<sup>5</sup>.

В налоговом праве не разработан институт ответственности за нарушение налоговых обязательств. Это привело к появлению параллельных правовых институтов юридической ответственности, развитие которых сопровождается применением различных отраслевых законодательных актов, к числу которых, помимо НК РФ, относятся КоАП РФ, УК РФ, а также Федеральный закон от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» в части применения субсидиарной ответственности контролирующих должника лиц.

Во многом сложившийся в правовом регулировании подход вызван наличием стойкого мнения законодателя о том, что налоговое право не имеет собственного правового инструментария для привлечения к ответственности субъектов налоговых правоотношений, что и привело к утяжелению механизма финансово-правового регулирования.

Вместе с тем стоит отметить, что в НК РФ закреплены специфические меры ответственности за нарушение налоговых обязательств, которые рассредоточены по разным главам Кодекса с учетом установленных видов налогов. Помимо

<sup>4</sup>См.: Письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ и от 06.12.2024 № БВ-4-7/1384; Определение Верховного Суда РФ от 19.07.2023 № 305-ЭС23-4066.

<sup>5</sup>Определение ВС РФ от 20. 01.2025 г. № 309-ЭС24-20306.

штрафов, взимаемых за правонарушения, составы которых закреплены в гл. 16 и 18 НК РФ, в главе 21 Кодекса установлена такая специфическая мера ответственности за нарушение обязательств, возникающих по поводу обложения НДС, как отказ в предоставлении налогового вычета (возмещения) НДС. В главе 30 НК РФ, посвященной имущественному налогообложению, за неисполнение обязанности по уплате налога на имущество физических лиц предусмотрена уплата налога в многократном размере.

Учитывая изложенное, законодателю следовало бы продолжить разработку специальных налогово-правовых мер ответственности за нарушение налоговых обязательств, определить общие условия их применения, что позволит исключить развитие параллельных правовых институтов юридической ответственности за правонарушения в сфере налогообложения и сборов.

В налоговом праве не разработаны положения о перемене лиц в обязательстве. Это приводит к тому, что в отдельных случаях лица, которые на определенном этапе развития налоговых правоотношений становятся стороной налогового обязательства, оказываются лишены возможности быть стороной в налоговом споре. Например, контролирующие должника лица, которые несут субсидиарную ответственность за ненадлежащее исполнение налоговой обязанности, долгое время не имели права на оспаривание актов налоговых органов по причине отсутствия соответствующих положений в НК РФ. Применительно к описываемой проблеме ситуация изменилась благодаря формированию обширной правоприменительной практике по вопросам защиты прав контролирующих должника лиц в налоговых спорах [12].

Появление такого рода судебных актов свидетельствует о том, что в целях укрепления конституционных гарантий защиты права лица на распоряжение финансами настоящей необходимости является закрепление в НК РФ

положений о перемене лиц в обязательстве.

Недостаточная разработанность конструкции налогового обязательства приводит к тому, что конкретизация условий исполнения фискальных обязательств происходит на уровне правоприменительной практики. Сказанное можно продемонстрировать на примере остро возникшего вопроса о включении таможенными органами в таможенную стоимость товаров дивидендов<sup>6</sup> в целях пресечения недобросовестного поведения взаимозависимых лиц, выступающих сторонами внешнеторговой сделки. Сложившийся в судебной практике подход получил подтверждение со стороны Минфина России. Соответствующее письмо, в котором определены условия, при которых дивидендные платежи могут включаться в таможенную стоимость импортируемых товаров на основании подпункта 3 пункта 1 статьи 40 ТК ЕАЭС, опубликовано на сайте ФТС России<sup>7</sup>.

Отсутствие необходимых налогово-правовых инструментов приводит к расширению рецепции частноправовых механизмов в налоговом законодательстве. Однако использование альтернативных правовых средств регулирования налоговых отношений на фоне отсутствия в законодательстве критериев их применения может привести к деформации существующих финансово-правовых институтов, а также к появлению новых видов налоговых споров.

Ярким примером изложенного является такой инструмент, как «налоговая оговорка в договоре», применение которой не позволило разрешить проблему исполнения налоговых обязательств по существу, но привело к появлению новой, ранее не существовавшей категории налоговых споров, вытекающих из хозяйственных договоров.

Проведенный анализ позволил сформулировать ряд выводов, которые могут иметь значение для развития финансово-правовой науки и финан-

<sup>6</sup> Определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 01.12.2022 № 305-ЭС22-11464 по делу № А40-20125/2021; от 02.12.2022 №310-ЭС22-8937 по делу №А09-1129/2021; от 02.12.2022 № 310-ЭС22-9639 по делу №А09-1751/2021.

<sup>7</sup> [https://customs.gov.ru/storage/document/document\\_info/2025-02/20/11349.pdf](https://customs.gov.ru/storage/document/document_info/2025-02/20/11349.pdf)

сового законодательства.

1. Правовое регулирование изменений параметров налоговой системы должно происходить с учетом целей развития финансово-кредитного механизма, обеспечивающего процесс управления денежной массой. Это позволит синхронизировать инструменты фискальной, бюджетной, денежно-кредитной политики и исключить разнонаправленность действий органов публичной власти в сфере принятия решений по обеспечению финансовой стабильности государства.
2. Совершенствование конструкции налогового обязательства необходимо осуществлять на основе разработки правовых категорий и структурных элементов налогового обязательства, изучению которого в финансово-правовых исследованиях до сих пор не уделяется должного внимания. В контексте изложенного во избежание формирования противоречивой судебной практи-

тики НК РФ целесообразно дополнить положениями о перемене лиц в обязательстве, об условиях и порядке применения налоговой реконструкции, как способа конкретизации элементов юридического состава налога, исходя из реального экономического содержания совершаемых налогоплательщиком сделок.

3. Учитывая наличие в НК РФ специфических наказаний, применяемых за нарушение налоговых обязательств, к числу которых относятся отказ в предоставлении вычета (возврата) налога, уплата налога в двойном (многократном) размере, законодателю следует продолжить разработку специальных налогово-правовых мер ответственности, определить общие условия их применения. Это позволит исключить развитие параллельных правовых институтов юридической ответственности за налоговые правонарушения, существенно усложнивших механизм финансово-правового регулирования.

#### Библиографический список

1. *Алексеев В.* Владельцы хостелов намерены «уйти в тень» после ввода турналога на Среднем Урале / Коммерсантъ. — 2025.
2. *Васянина Е. Л.* Обязательства в финансовом праве. — М. : КноРус, 2020. — 130 с.
3. *Васянина Е. Л.* Теоретические основы правового регулирования публичных доходов в Российской Федерации : дис. ... д-ра юридических наук : 12.00.04 / Васянина Елена Леонидовна. — М., 2016. — 444 с.
4. *Винницкий Д. В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики. — СПб. : Пресс, 2003. — 397 с.
5. *Владимирский-Буданов М. Ф.* Обзор истории русского права. — 5-е изд. — СПб., Киев : Н. Я. Оглоблин, 1907. — 694 с.
6. *Годэмэ Е.* Общая теория обязательств / пер. с фр. И. Б. Новицкого. — М. : Юридическое издательство Министерства юстиции СССР, 1948. — 512 с.
7. *Голубцов В. Г.* Реформа обязательственного права: теоретический и практический эффект состоявшихся изменений // Вестник Пермского университета. Юридические науки. — 2018. — № 3. — С. 396—419.
8. *Загорский А. И.* Исторический очерк займа по русскому праву до конца XIII столетия. — Киев : в Университетской тип., 1875. — 78 с.
9. *Запольский С. В.* Эмиссия как элемент правового регулирования финансов // Финансовое право. — 2024. — № 10. — С. 2—6.
10. *Запольский С. В., Конюхова Т. В., Ноздрачев А. Ф.* Предприятие. Закон. Управление : практическое пособие / под ред. М. К. Юкова. — М. : Юридическая литература, 1989. — 239 с.
11. *Запольский С. В.* Правовые вопросы самофинансирования предприятий в условиях полного хозяйственного расчета (финансово-правовой аспект) : дис. ... д-ра юридических наук : 12.00.02 / Запольский Сергей Васильевич. — М., 1989. — 341 с.
12. *Литовцева Ю. В.* Защита прав контролирующих должника лиц в налоговых спорах // Налоговед. — 2022. — № 11. — С. 43—49.
13. *Пепеляев С. Г.* Акциз на рекламу // Налоговед. — 2025. — № 2. — URL: <https://nalogoved.ru/art/15304.html>.
14. *Полякова Т. А., Минбалева А. В., Наумов В. Б.* Новые горизонты развития системы информационного права в условиях цифровой трансформации. — Москва, 2022. — 368 с.
15. *Порохов Е. В.* Налоговое право : учебник для вузов (академический курс). — Алматы : Научно-исследовательский институт финансового и налогового права, 2023. — 1148 с.
16. Современная денежная теория (ММТ): новая парадигма или набор рекомендаций для макроэкономической политики / В. Грищенко [и др.] // Экономическая политика. — 2021. — Т. 16, № 3. — С. 8—43.