

ДЕЙСТВИТЕЛЬНОЕ НАЛОГОВОЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВО: СУЩНОСТЬ ПОНЯТИЯ, ПРАВОВОЕ ОБОСНОВАНИЕ И ОСОБЕННОСТИ РАСЧЕТА

Элина Юрьевна КАВЕРИНА

кандидат экономических наук, доцент,
МИРЭА — Российский технологический университет (РТУ МИРЭА),
Москва, Российская Федерация
elina-777@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0001-6745-1680>
SPIN-код: 5548-7978

История статьи:

Рег. № 353/2022
Получена 25.07.2022
Получена
в доработанном виде
08.08.2022
Одобрена 22.08.2022
Доступна онлайн
29.09.2022

УДК 336.2

JEL: H25, H26, K34

Ключевые слова:

налоговая
обязанность,
налоговое
обязательство,
действительное
налоговое
обязательство

Аннотация

Предмет. Исследование сущности понятия «действительное налоговое обязательство».

Цели. Привести правовое обоснование понятия «действительное налоговое обязательство». Объяснить взаимосвязь таких понятий, как «налоговая обязанность», «налоговое обязательство» и «действительное налоговое обязательство». Определить особенности расчета размера действительного налогового обязательства.

Методология. Применены общенаучные и специальные методы: анализ, синтез, обобщение, аналогия, системный анализ и др.

Результаты. Рассмотрены и обобщены различные точки зрения по определению сущности понятия «налоговое обязательство». Установлена взаимосвязь понятий «налоговая обязанность», «налоговое обязательство» и «действительное налоговое обязательство». Дано правовое обоснование понятию «действительное налоговое обязательство». Выделены особенности расчета размера действительного налогового обязательства.

Выводы. Российская налоговая система сформирована через концепцию «налоговой обязанности», поэтому понятие «налоговое обязательство» в законодательстве о налогах и сборах не закреплено. Но его сущность может быть раскрыта через законодательство о бухгалтерском учете. Связь двух понятий очевидна: налоговая обязанность предполагает уплату налогов в размере налогового обязательства. При проведении налоговых проверок и выявлении неправильного расчета размера налогового обязательства, налоговые органы обязаны рассчитывать действительное налоговое обязательство исходя из реальной финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Главным условием расчета является то, что оно не должно приводить к более обременительному налогообложению. Но в отдельных случаях может быть рассчитано налоговое обязательство, большее по размеру, чем действительное.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2022

Для цитирования: Каверина Э.Ю. Действительное налоговое обязательство: сущность понятия, правовое обоснование и особенности расчета // *Финансы и кредит*. — 2022. — Т. 28, № 9. — С. 2102 — 2118.
<https://doi.org/10.24891/fc.28.9.2102>

Научное сообщество скептически относится к понятию «действительное налоговое обязательство», и вызвано это прежде всего определенным недопониманием его сущности. Оно широко применяется в отношениях между налоговыми органами и налогоплательщиками, а также в судебной практике, но при этом не закреплено на уровне законодательства. Ввиду этого вопрос определения понятия и сущности действительного налогового обязательства является чрезвычайно актуальным и все еще требует углубленного изучения.

Необходимо отметить, что проблема определения понятия и сущности действительного налогового обязательства является достаточно узкой. Как правило, к ней обращаются практики — специалисты по налогообложению и налоговому праву, а теоретики, напротив, уделяют ей недостаточно внимания. Связано это с отсутствием нормативного закрепления рассматриваемого термина. К тому же данная проблема носит междисциплинарный характер: она имеет не только правовой, но и экономический аспект, что значительно усложняет ее разрешение.

Прежде чем приступить к рассмотрению понятия «действительное налоговое обязательство», необходимо обратиться к таким понятиям, как «налоговое обязательство» и «налоговая обязанность» и определить их взаимосвязь.

К вопросам, касающимся налогового обязательства, обращались многие специалисты в области финансового права, в числе которых В.В. Витрянский [1], С.В. Запольский [2], И.И. Кучеров [3], Е.М. Ашмарина [4], Д.В. Винницкий [5], Д.М. Щекин [6], А.С. Баринов [7, 8], И.С. Бордюг. Сущность и экономическую природу налогового обязательства, а также иные его аспекты рассматривали Е.С. Цепилова [9], Т.В. Бодрова [10], Е.В. Поролло [11], И.И. Рахманова [12], Н.М. Титкова, О.В. Псарева.

Статья 57 Конституции Российской Федерации гласит, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы (далее — налоги). С одной стороны, эта статья устанавливает принцип всеобщности налогообложения, с другой стороны, закрепляет конституционную обязанность по уплате налогов. Данная обязанность так же указана в п. 1 ст. 3 и подп. 1 п. 1 ст. 23

Налогового кодекса Российской Федерации. Итак, обязанность по уплате налогов именуется налоговой обязанностью.

Согласно ст. 52 НК РФ налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате в бюджет, а в случаях, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента. При этом каждый налог имеет свой особый порядок исчисления, который указан в соответствующей главе части второй НК РФ. С точки зрения налоговых и судебных органов сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет в соответствии с требованиями, установленными законодательством о налогах и сборах, является налоговым обязательством.

Исследователь Е.С. Цепилова дает определение налоговому обязательству как сумме налога, которую налогоплательщик обязан уплатить в результате возникновения налогооблагаемого события в установленные сроки в соответствующий бюджет, рассчитанной путем применения ставки налога к базе, характеризующей налогооблагаемое событие [13]. Л.В. Гулка отмечает, что налоговое обязательство возникает с момента появления установленных налоговым законодательством обстоятельств, предусматривающих его погашение [14].

Исходя из изложенного, очевидна связь между понятиями «налоговая обязанность» и «налоговое обязательство»: налоговая обязанность заключается в уплате налога в размере налогового обязательства. Отсюда следует, что налоговое обязательство вторично по отношению к налоговой обязанности, так как обязательство является следствием возникновения обязанности. И если налоговая обязанность — это в чистом виде правовая категория, то налоговое обязательство — это уже экономико-правовая категория, которая подлежит количественному измерению.

Как отмечают А.Н. Прокопенко и А.С. Баринев в своей статье, «любое государство при формировании налоговой системы придерживается одного из двух подходов, связанных с созданием налоговой системы через концепцию «налогового обязательства» или через концепцию «налоговой обязанности» [15]. Очевидно, что российская налоговая система сформирована через концепцию налоговой обязанности. В 1998 г. разработчики проекта части первой НК РФ включили в него понятие налогового обязательства для регулирования налоговых отношений, но тем не менее законодатель при его принятии отказался от использования этой правовой категории [16].

Применение понятия «налоговое обязательство» в теории права является одной из наиболее острых и дискуссионных проблем. Отрицание применения данного понятия связано с тем, что обязанность по уплате налогов является публично-правовой и осуществляется в правоотношениях между организацией (гражданином) и публичным субъектом (государством, муниципальным образованием), в то время как обязательство всегда является гражданским правоотношением равных субъектов.

Согласно ст. 307 Гражданского кодекса Российской Федерации 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. Обязательства возникают из договоров и других сделок, вследствие причинения вреда, вследствие неосновательного обогащения, а также из иных оснований, указанных в ГК РФ.

Таким образом, обязательство представляет собой гражданское правоотношение, и именно поэтому в течение долгого времени существуют сторонники и противники нормативного закрепления этого понятия в законодательстве о налогах и сборах. Но у понятия «обязательство», как и у многих других понятий и терминов, есть и иное значение, которое не относится к гражданским правоотношениям.

Объектами бухгалтерского учета экономического субъекта являются, в частности, его обязательства¹. Обязательство в бухгалтерском учете — это задолженность организации перед другими лицами, которую необходимо погасить в определенном периоде времени. К обязательствам относятся: заемные средства, отложенные налоговые обязательства, оценочные обязательства, кредиторская задолженность, включающая в числе прочего задолженность по налогам и сборам². В данном случае внимание прежде всего необходимо обратить на такое понятие, как «отложенное налоговое обязательство» и разобраться, какой смысл в него вкладывается. Под отложенным налоговым обязательством понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах³.

¹Статья 5 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

²Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Из определения следует, что под отложенным налоговым обязательством подразумевается сумма налога, подлежащая уплате в бюджет в последующих периодах. И, следовательно, если убрать слово «отложенное», которое имеет отношение к последующим периодам, то станет очевидно, что под налоговым обязательством в бухгалтерском учете подразумевается сумма налога к уплате. А именно этот смысл вкладывается в понятие «налоговое обязательство» в налоговых правоотношениях, а не тот, который вкладывается в понятие «обязательство» в гражданском праве.

Анализ финансово-правового обязательства впервые был проведен С.В. Запольским. Именно он отнес налоговое обязательство к разновидности финансово-правового обязательства. При этом он четко определил, что финансово-правовые обязательства никоим образом не могут быть приравнены к гражданским обязательствам или использованы вместо них. С.В. Запольский полагает, что правовая конструкция обязательства начинает занимать все более прочное место в финансовых отношениях⁴.

Автор полностью согласен с мнением С.В. Запольского. Понятие налогового обязательства необходимо рассматривать с позиций финансового, а если быть более точным — с позиций экономического права. Экономическим правом называют комплекс норм, определяющих правовое положение лиц, признаваемых по закону предпринимателями, а также регулирующих отношения между этими лицами или с их участием по поводу осуществления ими предпринимательской деятельности.

Место экономического права в российском праве точно не определено. Очевидно, что экономическое право не отвечает классическим критериям, и вопрос признания его самостоятельной отраслью является открытым. Но в данном случае важно само существование экономического права, а не определение его места в российском законодательстве. Рассмотренные положения, регулирующие бухгалтерский учет, относятся к экономическому праву. Е.М. Ашмарина в ряде статей, посвященных экономическому праву в России рассматривает бухгалтерское (учетное) право как его составную часть [17]. Отсюда следует, что сущность понятия «налоговое обязательство» необходимо рассматривать не с точки зрения

³ Пункт 15 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02», утвержденного приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н.

⁴ Запольский С.В. Доктрина финансового права требует модернизации // Актуальные проблемы административного и административно-процессуального права (Сорокинские чтения). Международная научно-практическая конференция / под ред. А.И. Каплунова. СПб.: Санкт-Петербургский университет Министерства внутренних дел Российской Федерации, 2021. С. 40—43.

гражданского обязательства, а с точки зрения бухгалтерского обязательства. И правовое основание существования этого понятия необходимо извлекать из законодательства о бухгалтерском учете.

И наконец, после детального изучения природы понятий «налоговая обязанность» и «налоговое обязательство» можно перейти к рассмотрению понятия «действительное налоговое обязательство».

Контроль за соблюдением налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах предполагает проверку правильности исчисления налога, подлежащего уплате в бюджет, то есть правильности исчисления налогового обязательства. Если налоговые органы выявляют неправильный расчет налогового обязательства, осуществленный налогоплательщиком самостоятельно, то они делают пересчет и определяют новое налоговое обязательство, из размеров которого производится доначисление налога, то есть расчет недоимки. Согласно ст. 11 НК РФ недоимка — это сумма налога, сбора, страховых взносов, которая не уплачена в установленный законодательством о налогах и сборах срок

Новое налоговое обязательство, которое рассчитывают налоговые органы в результате проведения налоговых проверок, называют по-разному: действительное, фактическое, реальное [18]. Но смысл всегда вкладывается один — это налоговое обязательство, рассчитанное исходя из реальной финансово-хозяйственной деятельности. Именно отсюда и возникает понятие действительного налогового обязательства. В силу этого можно уточнить утверждение, сделанное ранее: налоговая обязанность заключается в уплате налогов в размере действительного налогового обязательства.

Исходя из изложенного, можно утверждать, что действительное налоговое обязательство — это справедливое налоговое обязательство. НК РФ не содержит определения справедливого налогообложения, что, по мнению М.Б. Напсо, это парадоксально, поскольку «в науке налогового права принцип справедливости представлен широко и многообразно». Однако справедливость, не будучи прямо поименованной в нормах права, раскрывается через конституционные принципы налогообложения и положения НК РФ [19].

Понятие «действительное налоговое обязательство» формировалось постепенно. В Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 указано, что, «если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придет к выводу о том, что

налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции»⁵.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12 было сформулировано следующее утверждение: «Определение размера налоговых обязательств при наличии сомнений в обоснованности налоговой выгоды должно производиться с учетом реального характера сделки и ее действительного экономического смысла... Иной правовой подход влечет искажение реального размера налоговых обязательств».

В Постановлении Пленума ВС РФ от 23.06.2015 № 25 указано, что в случае, если «налогоплательщик для целей налогообложения не учел операции либо учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания данной операции или совокупности операций в их взаимосвязи»⁶.

На текущий момент понятие «действительное налоговое обязательство» употребляется достаточно часто, в том числе и в названиях документов (например, письмо ФНС России от 07.06.2018 № СА-4-7/11051@ называется «По вопросу установления налоговыми органами действительных налоговых обязательств налогоплательщиков в ходе выездных налоговых проверок»).

Кроме понятия «действительное налоговое обязательство» употребляется также термин «действительный размер налогового обязательства» или «действительный размер налоговой обязанности», что по сути синонимы. Размер действительного налогового обязательства рассчитывается по определенной методике, особенности которой можно выделить.

В письме ФНС России от 07.06.2018 № СА-4-7/11051@ указано, что при определении действительной обязанности по уплате налогов налоговый орган должен учитывать все показатели, влияющие на формирование налоговой базы, как выявленные в ходе проверки, так и отраженные в бухгалтерском и налоговом учете налогоплательщика. Как правильно отметила в своей статье Е.Л. Ермошина, при определении размера действительного налогового обязательства «налоговый орган обязан

⁵ Пункт 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

⁶ Пункт 77 Постановления Пленума ВС РФ от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации».

проверять правильность формирования налоговой базы не только в плане ее занижения, но и плане ее завышения»⁷. Но основным требованием к расчету размера действительного налогового обязательства является то, что оно не должно приводить к более обременительному налогообложению налогоплательщика.

В Конституции РФ и НК РФ закреплён не только принцип всеобщности налогообложения, но и принцип равенства налогообложения. В ч. 2 ст. 6 Конституции РФ указано, что каждый гражданин Российской Федерации обладает на ее территории всеми правами и свободами и несет равные обязанности. Именно исходя из принципа равенства налогообложения действительное налоговое обязательство не должно быть более обременительным.

Исследователь В.А. Роменко провел анализ практики Конституционного суда РФ в отношении понятия «действительный размер налогового обязательства», о чем им был сделан доклад на тему «Содержание понятия «действительный размер налогового обязательства»: анализ практики КС РФ». В частности, им было отмечено, что нормативное содержание понятия «действительный размер налогового обязательства» в законодательстве не раскрывается, однако при системном анализе практики Конституционного суда РФ можно установить, какой правовой смысл Суд вкладывает в данное понятие: обязанность платить налоги должна пониматься как обязанность платить налоги в размере не большем, чем это установлено законом⁸.

На основании изложенного можно дать определение действительного налогового обязательства как налогового обязательства, рассчитанного исходя из подлинного экономического смысла (содержания) операций и реального характера сделок, осуществленных налогоплательщиком. Итак, действительное налоговое обязательство — это налоговое обязательство, которое рассчитывается на базе показателей реальной финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, а не из показателей, которые содержатся в его учетных документах и его налоговой отчетности и которые не отражают реальной картины его деятельности.

⁷ Ермошина Е.Л. Налог на прибыль: установление действительных налоговых обязательств по результатам ВВП // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. 2019. № 9. URL: <https://www.audit-it.ru/articles/account/tax/a35/996235.html>

⁸ Роменко В.А. Содержание понятия «действительный размер налогового обязательства»: анализ практики КС РФ. URL: https://zakon.ru/blog/2021/04/19/soderzhanie_ponyatiya_dejstvitelnyj_razmer_nalogovogo_obyazatelstva_analiz_praktiki_ks_rf

Восстановление реальной картины финансово-хозяйственной деятельности получило название налоговой реконструкции. В период, когда основным руководящим документом по налоговым спорам было Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53, вопрос о необходимости применения налоговой реконструкции не ставился, так как необходимость ее проведения была закреплена в п. 7 указанного документа. Однако в августе 2017 г. вступила в силу ст. 54.1 НК РФ, которая направлена на предотвращение использования «агрессивных» механизмов налоговой оптимизации. Указанная норма определяет условия, препятствующие созданию налоговых схем незаконного уменьшения налоговых обязательств, то есть устанавливает запрет на совершение налогоплательщиком формально правомерных действий с основной целью в виде неисполнения (неполного исполнения) обязанности по уплате налогов или получения права на возмещение (возврат, зачет) (запрет на злоупотребление правом) (письма ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@), от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@) и письмо Минфина России от 13.12.2019 № 01-03-11/97904).

В результате введения ст. 54.1 НК РФ налоговый орган получил право при выявлении фактов нарушения условий, установленных указанной статьей, полностью отказывать налогоплательщику в учете расходов по налогу на прибыль и вычетов по налогу на добавленную стоимость без восстановления фактически понесенных расходов и фактически осуществленных вычетов. Из чего следует, что после введения рассматриваемой статьи кроме определения действительного налогового обязательства налоговые органы получили право определять налоговое обязательство большее по размеру, чем действительное [20]. Необходимо отметить, что с момента введения ст. 54.1 НК РФ на какой-то период налоговая реконструкция практически потеряла свою актуальность, но в последние годы тенденция стала меняться. На текущий момент суды все чаще принимают решения в пользу определения действительного размера налогового обязательства, так как он в наибольшей степени отвечает принципам правосудия.

Указанный момент нашел свое отражение в письме ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@, в котором обобщены правовые позиции высших судебных инстанций и которое изменило действия налоговых органов: «Вопрос о наличии оснований для уменьшения налоговой обязанности рассматривается с учетом формы вины, в зависимости от которой определяются предъявляемые к налогоплательщику требования о

подтверждении им данных о действительном поставщике (подрядчике, исполнителе) и параметрах совершенных с ним операций».

Согласно указанному письму, налоговый орган учитывает расходы и вычеты по НДС по указанным спорным операциям на основании обстоятельств, которые устанавливает с учетом:

- сведений, документов, представленных налогоплательщиком;
- данных, полученных в рамках мероприятий налогового контроля и истребования документов (информации) о конкретных сделках от поставщика (подрядчика, исполнителя), осуществившего фактическое исполнение по сделке⁹.

Но если налогоплательщик не предоставляет соответствующие сведения и подтверждающие документы, он не вправе применять налоговые вычеты и учитывать понесенные расходы по спорным операциям. Таким образом, при применении ст. 54.1 НК РФ в случае оказания налогоплательщиком содействия налоговым органам будет рассчитано действительное налоговое обязательство. Если содействие оказано не будет, то будет рассчитано налоговое обязательство большее по размеру, чем действительное.

В заключение подведем итоги. Российская налоговая система сформирована через концепцию «налоговой обязанности», поэтому понятие «налоговое обязательство» в законодательстве о налогах и сборах не закреплено. Но сущность этого понятия может быть раскрыта через законодательство о бухгалтерском учете. При этом связь двух понятий очевидна: налоговая обязанность предполагает уплату налогов в размере налогового обязательства.

При проведении налоговых проверок и выявлении неправильного расчета размера налогового обязательства налоговые органы обязаны рассчитывать действительное налоговое обязательство исходя из реальной финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Главным условием расчета действительного налогового обязательства является то, что оно не должно приводить к более обременительному налогообложению. Но в отдельных случаях, а именно при применении ст. 54.1 НК РФ и отказе налогоплательщика в оказании содействия налоговым органам, может быть рассчитано налоговое обязательство, большее по размеру, чем действительное.

⁹ Пункты 4 и 10 письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации».

Список литературы

1. *Витрянский В.В.* Общие положения об обязательствах // Кодификация российского частного права 2017 / под ред. П.В. Крашенинникова. М.: Статут, 2017. 480 с.
2. *Андреева Е.М., Бачурин Д.Г., Бочкарева Е.А. и др.* Трансформация финансового права в новых экономических условиях: монография. М.: КноРус, 2021. 280 с.
3. *Кучеров И.И.* Справедливость налогообложения и ее составляющие (правовой аспект) // Финансовое право. 2009. № 4. С. 24 – 29.
4. *Ашмарина Е.М.* К вопросу о перспективах экономического права как мегаотрасли российского права (десять лет исследований: итоги и направления дальнейшего развития) // Право и государство: теория и практика. 2021. № 1. С. 264 – 267.
5. *Винницкий Д.В.* Добросовестность, обоснованность выгоды, пределы осуществления прав, или как российское налоговое право оказалось на передовых рубежах борьбы со злом, гнездящимся в налогоплательщиках // Закон. 2018. № 11. С. 44 – 57.
URL: <https://wiselawyer.ru/poleznoe/94442-dobrosovestnost-obosnovannost-vygody-predely-osushhestvleniya-prav-rossijskoe>
6. *Щекин Д.М.* Критерий разумности налогоплательщика и защита его правомерных ожиданий // Налоги. 2022. № 3. С. 27 – 30.
7. *Баринов А.С., Колесова Т.С.* Меры обеспечения налоговых обязательств // Северо-Кавказский юридический вестник. 2017. № 2. С. 60 – 65.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/mery-obespecheniya-nalogovyh-obyazatelstv/viewer>
8. *Баринов А.С., Колесова Т.С., Максименко А.В., Надеждин Н.Н.* Место категории «обязанность» в понятийном аппарате налогового права России // Государственная служба и кадры. 2016. № 1. С. 58 – 61.
9. *Кузнецов Н.Г., Цепилова Е.С.* Налоговый мониторинг налогоплательщиков — российский опыт и перспективы // Финансовые исследования. 2014. № 4. С. 65 – 72.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovyy-monitoring-nalogoplatelshchikov-rossiyskiy-opyt-i-perspektivy>
10. *Бодрова Т.В., Борисова Э.Н., Морозова Н.Б., Попова-Сорокина О.С.* Планирование налоговых обязательств в стратегии устойчивого развития хозяйствующих субъектов // Фундаментальные и прикладные

- исследования кооперативного сектора экономики. 2020. № 4. С. 120—127.
11. *Макаренко Е.Н., Кузнецов Н.Г., Поролло Е.В.* Сокращение налоговой нагрузки как фактор обеспечения экономического роста // *Финансовые исследования*. 2019. № 4. С. 10—18.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sokraschenie-nalogovoy-nagruzki-kak-faktor-obespecheniya-ekonomicheskogo-rosta>
12. *Рахманова И.И., Харисова Ф.И., Хохлова О.В.* Налоговые обязательства в аудиторской деятельности: монография. Саратов: Наука, 2018. 236 с.
13. *Цепилова Е.С.* Исследование сущности и экономико-правовой природы дефиниции «налоговое обязательство» // *Экономика, статистика и информатика. Вестник УМО*. 2014. № 3. С. 101—105.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/issledovanie-suschnosti-i-ekonomiko-pravovoy-prirody-definitsii-nalogovoe-obyazatelstvo>
14. *Гулка Л.В.* Налоговые обязательства и ответственность за их непогашение // *Sciences of Europe*. 2020. № 61-2. С. 35—38.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovye-obyazatelstva-i-otvetstvennost-za-ih-nepogashenie>
15. *Прокопенко А.Н., Баринов А.С.* Налоговое обязательство или налоговая обязанность? // *Юристъ-Правоведъ*. 2016. № 1. С. 76—81.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovoe-obyazatelstvo-ili-nalogovaya-obyazannost>
16. *Печёнкина А.А.* Обязанность по уплате налога и налоговое обязательство: проблемы теории и нормативно-правового закрепления // *Общество: политика, экономика, право*. 2018. № 5. С. 119—121.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/obyazannost-po-uplate-naloga-i-nalogovoe-obyazatelstvo-problemy-teorii-i-normativno-pravovogo-zakrepleniya>
17. *Ашмарина Е.М., Артемов Н.М.* Экономическое право России и особенности правового регулирования финансовых отношений // *Право и государство: теория и практика*. 2020. № 2. С. 194—197.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/ekonomicheskoe-pravo-rossii-i-osobennosti-pravovogo-regulirovaniya-finansovyh-otnosheniy>
18. *Каверина Э.Ю.* Роль и значение проверок и исследований в предупреждении, выявлении и расследовании налоговых преступлений // *Экономика и предпринимательство*. 2021. № 4. С. 1175—1179.

19. *Hanco М.Б.* Налоговые новации в контексте реализации принципов налогообложения // Современное право. 2020. № 4. С. 67 – 73.
URL: <https://doi.org/10.25799/NI.2020.39.98.008>
20. *Каверина Э.Ю.* Искажение бухгалтерской и налоговой отчетности: особенности, ответственность, взаимосвязь // Финансовая экономика. 2022. № 4. С. 22 – 27.

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

pISSN 2071-4688
eISSN 2311-8709

Financial Control

ACTUAL TAX LIABILITY: ESSENCE OF THE CONCEPT, LEGAL RATIONALE AND SPECIFICS OF CALCULATION

Elina Yu. KAVERINA

MIREA — Russian Technological University (RTU MIREA),
Moscow, Russian Federation
elina-777@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0001-6745-1680>

Article history:

Article No. 353/2022
Received 25 July 2022
Received in revised
form 8 August 2022
Accepted 22 Aug 2022
Available online
29 September 2022

JEL classification:

H25, H26, K34

Keywords: tax
liability, actual tax
liability

Abstract

Subject. The article considers the essence of the concept of "actual tax liability", which has no legislative consolidation.

Objectives. The aim is to provide legal justification for the concept of "actual tax liability", explain the relationship between such concepts as "fiscal obligation", "tax liability", and "actual tax liability", determine the specifics of calculating the amount of actual tax liability.

Methods. The study employs general scientific and special methods, i.e. analysis, synthesis, generalization, analogy, systems analysis, and others.

Results. I reviewed and summarized various viewpoints on definition of the essence of the concept of "tax obligation", determined the relationship between the concepts of "fiscal obligation", "tax liability", and "actual tax liability", provided legal substantiation of the concept of "actual tax liability". The paper highlights the specifics of calculating the amount of actual tax liability.

Conclusions. The tax liability concept is not enshrined in the legislation on taxes and duties, however, its essence can be disclosed through the legislation on accounting. When conducting tax audits and revealing incorrect calculations of the amount of tax liability, tax authorities are obliged to calculate actual tax liability based on actual financial and economic activities of the taxpayer. The main condition of the calculation is that it should not lead to more onerous taxation. However, in some cases, namely, when Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation is applied and the taxpayer refuses to assist the tax authorities, the latter may calculate a larger amount of tax liability than the actual one.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2022

Please cite this article as: Kaverina E.Yu. Actual Tax Liability: Essence of the Concept, Legal Rationale and Specifics of Calculation. *Finance and Credit*, 2022, vol. 28, iss. 9, pp. 2102–2118.
<https://doi.org/10.24891/fc.28.9.2102>

References

1. Vitryanskii V.V. *Obshchie polozheniya ob obyazatel'stvakh. V kn.: Kodifikatsiya rossiiskogo chastnogo prava 2017* [General provisions

- on obligations. In: Codification of Russian private law 2017]. Moscow, Statut Publ., 2017, 480 p.
2. Andreeva E.M., Bachurin D.G., Bochkareva E.A. et al. *Transformatsiya finansovogo prava v novykh ekonomicheskikh usloviyakh: monografiya* [Transformation of financial law in new economic conditions: a monograph]. Moscow, KnoRus Publ., 2021, 280 p.
3. Kuchеров I.I. [Fair taxation and its components (a legal aspect)]. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2009, no. 4, pp. 24–29. (In Russ.)
4. Ashmarina E.M. [To the question of economic law as a mega-industry of Russian law (ten years of research: Results and directions of further development)]. *Pravo i gosudarstvo: teoriya i praktika = Law and State: Theory and Practice*, 2021, no. 1, pp. 264–267. (In Russ.)
5. Vinnitskii D.V. [Conscientiousness, the validity of benefits, the limits of the exercise of rights, or how Russian tax law turned out to be at the forefront of the fight against the evil nesting in taxpayers]. *Zakon*, 2018, no. 11, pp. 44–57. URL: <https://wiselawyer.ru/poleznoe/94442-dobrosovestnost-obosnovannost-vygody-predely-osushhestvleniya-prav-rossijskoe> (In Russ.)
6. Shchekin D.M. [A criterion of reasonableness of a taxpayer and protection of his legitimate expectations]. *Nalogi = Taxes*, 2022, no. 3, pp. 27–30. (In Russ.)
7. Barinov A.S., Kolesova T.S. [Measures to secure tax obligations]. *Severo-Kavkazskii yuridicheskii vestnik = North Caucasian Legal Bulletin*, 2017, no. 2, pp. 60–65. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/mery-obespecheniya-nalogovyh-obyazatelstv/viewer> (In Russ.)
8. Barinov A.S., Kolesova T.S., Maksimenko A.V., Nadezhdin N.N. [Place of the "duty" category in the conceptual apparatus of the tax law of Russia]. *Gosudarstvennaya sluzhba i kadry*, 2016, no. 1, pp. 58–61. (In Russ.)
9. Kuznetsov N.G., Tsepilova E.S. [Tax monitoring of taxpayers: Russian experience and perspectives]. *Finansovye issledovaniya = Financial Research*, 2014, no. 4, pp. 65–72. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovyy-monitoring-nalogoplatelshchikov-rossiyskiy-opyt-i-perspektivy> (In Russ.)
10. Bodrova T.V., Borisova E.N., Morozova N.B., Ezopova-Sorokina O.S. [Planning of tax liabilities in the strategy of sustainable development of economic subjects]. *Fundamental'nye i prikladnye issledovaniya kooperativnogo sektora ekonomiki = Fundamental and Applied Research*

Studies of the Economics Cooperative Sector, 2020, no. 4, pp. 120–127.
(In Russ.)

11. Makarenko E.N., Kuznetsov N.G., Porollo E.V. [Reduction of tax load as a factor of ensuring economic growth]. *Finansovye issledovaniya = Financial Research*, 2019, no. 4, pp. 10–18.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sokraschenie-nalogovoy-nagruzki-kak-faktor-obespecheniya-ekonomicheskogo-rosta> (In Russ.)
12. Rakhmanova I.I., Kharisova F.I., Khokhlova O.V. *Nalogovye obyazatel'stva v auditorskoj deyatel'nosti: monografiya* [Tax liabilities in audit activity: a monograph]. Saratov, Nauka Publ., 2018, 236 p.
13. Tsepilova E.S. [Research of essence, economic and legal nature of the definition "tax liability"]. *Ekonomika, statistika i informatika. Vestnik UMO = Economics, Statistics and Informatics. Bulletin of UMO*, 2014, no. 3, pp. 101–105. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/issledovanie-suschnosti-i-ekonomiko-pravovoy-prirody-definitsii-nalogovoe-obyazatelstvo> (In Russ.)
14. Gulka L.V. [Tax obligations and liability for their non-payment]. *Sciences of Europe = Sciences of Europe*, 2020, no. 61-2, pp. 35–38.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovye-obyazatelstva-i-otvetstvennost-za-ih-nepogashenie> (In Russ.)
15. Prokopenko A.N., Barinov A.S. [Tax obligation or tax liability?]. *Yurist"-Pravoved"*, 2016, no. 1, pp. 76–81.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovoe-obyazatelstvo-ili-nalogovaya-obyazannost> (In Russ.)
16. Pechenkina A.A. [Tax liability and tax obligation: Problems of theory and codification]. *Obshchestvo: politika, ekonomika, pravo = Society: Politics, Economics, Law*, 2018, no. 5, pp. 119–121.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/obyazannost-po-uplate-naloga-i-nalogovoe-obyazatelstvo-problemy-teorii-i-normativno-pravovogo-zakrepleniya> (In Russ.)
17. Ashmarina E.M., Artemov N.M. [Economic law of Russia and the peculiarities of legal regulation of financial relations]. *Pravo i gosudarstvo: teoriya i praktika = Law and State: Theory and Practice*, 2020, no. 2, pp. 194–197.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/ekonomicheskoe-pravo-rossii-i-osobennosti-pravovogo-regulirovaniya-finansovyh-otnosheniy> (In Russ.)
18. Kaverina E.Yu. [The role and importance of inspections and research in the prevention, detection and investigation of tax crimes]. *Ekonomika*

i predprinimatel'stvo = *Journal of Economy and Entrepreneurship*, 2021, no. 4, pp. 1175–1179. (In Russ.)

19. Napso M.B. [Tax innovations in the context of realization of principles of the taxation]. *Sovremennoe pravo* = *Modern Law*, 2020, no. 4, pp. 67–73. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.25799/NI.2020.39.98.008>
20. Kaverina E.Yu. [Distortion of accounting and tax reporting: Features, responsibility, relationship]. *Finansovaya ekonomika* = *Financial Economics*, 2022, no. 4, pp. 22–27. (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.