ГЛАВА 1

ЭВОЛЮЦИЯ ПОНЯТИЙ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАННОСТЕЙ И НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

§ 1. Развитие нормативной трактовки налоговых обязанностей и налоговых обязательств в отечественном законодательстве

Термины «налоговая обязанность», «налоговые обязанности» в законах СССР (РСФСР) и Российской Федерации, в том числе в Налоговом кодексе РФ (далее — НК РФ), не применялись и не применяются.

В иных нормативных правовых актах СССР (РСФСР) применение данных терминов имело место, но крайне редко и без их соответствующего определения. В качестве исторического примера применения данных терминов можно привести пункт 10 § 110 Декрета СНК РСФСР от 13 декабря 1923 г. «Инструкция по проведению единого сельскохозяйственного налога»: «Сельский совет обязан исполнять поручения волостного исполнительного комитета и налоговой инспектуры или финансовой агентуры по выполнению налога и принимать меры для понуждения плательщиков к выполнению ими налоговых обязанностей в установленные сроки»[1].

В сходном смысле указанный термин был применен в пункте 28 Положения о взимании налогов (утверждено ЦИК СССР, СНК СССР

[1] Декрет СНК РСФСР от 13 декабря 1923 г. «Инструкция по проведению единого сельско-хозяйственного налога» // Собрание узаконений РСФСР. 1924. № 3-4. Ст. 21.

2 октября 1925 г.): «Руководители государственных предприятий, проявившие злостное уклонение от платежа налогов, или не принявшие всех мер к точному выполнению лежащих на предприятиях налоговых обязанностей, подлежат ответственности в дисциплинарном или в уголовном и гражданском порядке согласно законодательству союзных республик»[2].

В современных подзаконных федеральных актах Российской Федерации термины «налоговая обязанность» и «налоговые обязанности» применяются периодически. Так, в постановлении Правительства РФ от 21 декабря 2001 г. № 888 «О Федеральной целевой программе «Развитие налоговых органов (2002-2004 годы)»[3], в частности, предусмотрено, что целями данной Программы в том числе являются совершенствование контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах с целью обеспечения стабильного поступления налогов и сборов, сокращения размеров потерь, связанных с уклонением налогоплательщиков от выполнения ими налоговых обязанностей; изменение приоритетов в работе налоговых органов всех уровней с целью улучшения обслуживания налогоплательщиков, расширения сферы предоставляемых им услуг при одновременном упрощении исполнения налоговых обязанностей.

Другой пример — пункт 1 статьи 6 распоряжения Правительства РФ от 8 ноября 2006 г. № 1533-р «О подписании Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики о поощрении и взаимной защите капиталовложений и Протокола к Соглашению между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики о поощрении и взаимной защите капиталовложений»: «Каждая Договаривающаяся Сторона в соответствии с законами и иными нормативными

---

[2] Положение о взимании налогов (утверждено ЦИК СССР, СНК СССР 2 октября 1925 г.) // Собрание законов СССР. 1925. № 70. Ст. 518.

[3] Постановление Правительства РФ от 21 декабря 2001 г. № 888 «О Федеральной целевой программе «Развитие налоговых органов (2002-2004 годы)» // Собрание законодательства РФ. 2002. № 1 (ч. 2). Ст. 32.

правовыми актами своего государства гарантирует инвесторам государства одной Договаривающейся Стороны после выполнения ими всех налоговых обязанностей беспрепятственный перевод за границу платежей, связанных с их капиталовложениями, осуществленными на территории государства другой Договаривающейся Стороны»[4].

Также можно отметить раздел III Бюджетного послания Президента РФ Федеральному Собранию РФ от 23 июня 2008 г. «О бюджетной политике в 2009-2011 годах», в котором установлено, что особое внимание необходимо уделить повышению качества налогового администрирования, включая устранение административных барьеров, препятствующих добросовестному исполнению налоговых обязанностей, а также эффективное использование инструментов, противодействующих уклонению от уплаты налогов[5].

Еще пример — письмо ФНС России от 11 октября 2017 г. № СА-4-7/20486@ «О направлении обзора правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в третьем квартале 2017 года по вопросам налогообложения»: «По мнению налогового органа, предприниматель знал о возникших у банка финансовых трудностях и действовал недобросовестно, осуществляя названные платежи, о чем свидетельствует досрочный характер уплаты налога незадолго до отзыва лицензии. В связи с этим налоговая обязанность предпринимателя рассматривалась налоговым органом как неисполненная»[6].

---

4 Распоряжение Правительства РФ от 8 ноября 2006 г. № 1533-р «О подписании Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики о поощрении и взаимной защите капиталовложений и Протокола к Соглашению между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики о поощрении и взаимной защите капиталовложений» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», http://www.garant.ru

5 Бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию РФ от 23 июня 2008 г. «О бюджетной политике в 2009-2011 годах» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», http://www.garant.ru

6 Письмо ФНС России от 11 октября 2017 г. № СА-4-7/20486@ «О направлении обзора правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда

Таким образом, термины «налоговая обязанность», «налоговые обязанности» в законодательстве СССР (РСФСР) и Российской Федерации, а также в правовых актах органов исполнительной власти применялись и применяются достаточно редко, при этом нормативно не определяются. В контексте правовых актов данные термины, как правило, подразумевают обязанность по уплате налога, но не исключается и такой смысл, как совокупность всех обязанностей налогоплательщика (по уплате налога, по представлению налоговых деклараций, по ведению учета и т. д.).

Термин «налоговое обязательство» впервые был применен в Декрете СНК РСФСР от 21 июля 1922 г. «Об ответственности за нарушения Декрета о едином натуральном налоге и о порядке возбуждения, направления и рассмотрения дел об этих налогах»: «Размер ожидаемого к поступлению единого натурального налога сокращен до крайних пределов, едва могущих удовлетворить самые насущные нужды Республики. При таких условиях невыполнение в срок и полностью налоговых обязательств населением может повлечь за собою серьезные затруднения для государственного хозяйства и должно рассматриваться как тяжкое преступление. Нарушители декрета о едином натуральном налоге и неплательщики налога должны нести кару как лица, подрывающие хозяйственную мощь рабоче-крестьянской Республики»[7].

Впоследствии данный термин применялся в законодательстве СССР (РСФСР), но достаточно редко. Так, в Постановлении Совета Министров СССР от 24 января 1990 г. № 76 «О государственной налоговой службе» было предусмотрено, что, руководствуясь Постановлением второго Съезда народных депутатов СССР «О мерах по оздоровлению экономики, этапах экономической реформы и принципиальных

Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в третьем квартале 2017 года, по вопросам налогообложения» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», http://www.garant.ru

[7] Декрет СНК РСФСР от 21 июля 1922 г. «Об ответственности за нарушения декрета о едином натуральном налоге и о порядке возбуждения, направления и рассмотрения дел об этих налогах» // Собрание узаконений РСФСР. 1922. № 46. Ст. 575.

подходах к разработке тринадцатого пятилетнего плана» и в целях совершенствования системы контроля за соблюдением законодательства о налогах, полнотой и своевременностью внесения платежей в бюджет, повышения ответственности предприятий, организаций и населения за выполнение налоговых обязательств, Совет Министров СССР постановляет создать в системе Министерства финансов СССР государственную налоговую службу[8].

Кроме того, в пункте 3 статьи 28 Закона СССР от 23 апреля 1990 г. № 1443-I «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства» было установлено, что подоходный налог с доходов иностранных физических лиц, облагаемых на основании деклараций о доходах, исчисляется налоговым органом по месту осуществления деятельности или проживания плательщика в СССР. Документом для уплаты налога является платежное извещение, направляемое налоговым органом плательщику. На основании декларации о предполагаемых доходах плательщику исчисляется авансовая сумма налога, подлежащего уплате, в размере 75 % его налоговых обязательств; перерасчет суммы налога осуществляется на основании данных о фактических доходах[9].

Что же касается правовых актов Российской Федерации, в том числе международных, термин «налоговое обязательство» применялся и применяется в них периодически, а в последнее время частота его применения возросла. В объем содержания данного термина может входить как обязанность по уплате налога, так и весь комплекс обязанностей налогоплательщика; не исключен и иной смысл.

Так, в пункте 2 статьи 27 Типового соглашения Российской Федерации об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество (утверждено

---

8 Постановление Совмина СССР от 24 января 1990 г. № 76 «О государственной налоговой службе» // Собрание Постановлений Правительства СССР. 1990. № 7.

9 Закон СССР от 23 апреля 1990 г. № 1443-I «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства» // Ведомости Съезда народных депутатов СССР и Верховного Совета СССР. 1990. № 19. Ст. 320.

Постановлением Правительства РФ от 24 февраля 2010 г. № 84) содержится интересная дефиниция: «Термин «налоговое обязательство» при использовании в настоящей статье означает сумму, подлежащую уплате в качестве налогов любого рода и наименования, взимаемых от имени каждого из Договаривающихся Государств, их политических подразделений или местных органов власти в той мере, в какой обложение соответствующими налогами не противоречит настоящему Соглашению или любому иному международному договору, участниками которого являются Договаривающиеся Государства, а также относящиеся к таким налогам проценты, административные штрафы и издержки по взысканию или обеспечению взыскания»[10].

В соответствии с данным Типовым соглашением заключена, например, Конвенция между Правительством РФ и Правительством Алжирской Народной Демократической Республики от 10 марта 2006 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» (ратифицирована Федеральным законом от 3 декабря 2008 г. № 231-ФЗ)[11].

Указанный подход, в частности, показывает, что в объем термина «налоговое обязательство» специально могут быть включены не только обязанности по уплате налогов, но и относящиеся к таким налогам проценты, административные штрафы, издержки по взысканию или обеспечению взыскания, то есть меры, имеющие по сравнению с самими налогами принципиально иную правовую природу. Впрочем, тот же подход можно обнаружить и в пункте 2 статьи 41 Бюджетного кодекса РФ (далее — БК РФ): к налоговым доходам бюджетов относятся доходы от предусмотренных законодательством Российской

---

[10] Постановление Правительства РФ от 24 февраля 2010 г. № 84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество» // Собрание законодательства РФ. 2010. № 10. Ст. 1078.

[11] Федеральный закон от 3 декабря 2008 г. № 231-ФЗ «О ратификации Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Алжирской Народной Демократической Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // Собрание законодательства РФ. 2008. № 49. Ст. 5729.

Федерации о налогах и сборах федеральных налогов и сборов, в том числе от налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, региональных налогов, местных налогов и сборов, а также пеней и штрафов по ним.

Широкий подход к термину «налоговое обязательство» продемонстрирован также в статье 1 Соглашения Правительств государств — участников стран СНГ от 4 июня 1999 г. «О сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства и борьбы с нарушениями в этой сфере»: «Для целей настоящего Соглашения используемые термины означают: налоговое законодательство — совокупность юридических норм, устанавливающих виды налогов и сборов, порядок их взимания на территориях Сторон и регулирующих отношения, связанные с возникновением, изменением и прекращением налоговых обязательств»[12].

Что же касается основного национального источника налогового права, то следует отметить, что в правительственном проекте НК РФ, который был принят в первом чтении постановлением Государственной Думы Федерального Собрания РФ от 16 апреля 1998 г. № 2401-II ГД «О проекте Налогового кодекса Российской Федерации», было определено (в части 1 статьи 62), что налоговым обязательством признается обязанность налогоплательщика уплатить определенный налог при наличии обстоятельств, предусмотренных настоящим Кодексом или иным актом налогового законодательства[13].

Примечателен тот факт, что Комитету Государственной Думы по бюджету, налогам, банкам и финансам в пункте 4 «а» указанного постановления Государственной Думы Федерального Собрания

---

[12] Постановление Правительства РФ от 14 декабря 2000 г. № 953 «Об утверждении Соглашения между государствами — участниками Содружества Независимых Государств о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства и борьбы с нарушениями в этой сфере» // Собрание законодательства РФ. 2000. № 51. Ст. 5002.

[13] Постановление Государственной Думы Федерального Собрания РФ от 16 апреля 1998 г. № 2401-II ГД «О проекте Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», http://www.garant.ru

РФ от 16 апреля 1998 г. № 2401-II ГД при доработке проекта Налогового кодекса Российской Федерации ко второму чтению предписано учесть необходимость приведения формулировок и определений, используемых в проекте Налогового кодекса Российской Федерации, в соответствие с Гражданским кодексом Российской Федерации, другими нормативными правовыми актами. В заключении Правового управления Аппарата Государственной Думы от 2 июля 1998 г. № 2.2-15/406 «По проекту части первой Налогового кодекса Российской Федерации (к II чтению)» сделан вывод о том, что такой институт, как налоговое обязательство, Конституцией Российской Федерации не предусмотрен.

Как известно, в итоговом варианте части первой НК РФ (Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)»), вступившем в силу с 1 января 1999 г., определение налогового обязательства отсутствует. Уже в тексте проекта НК РФ, который был принят во втором чтении Постановлением Государственной Думы Федерального Собрания РФ от 3 июля 1998 г. № 2774-II ГД «О проекте части первой Налогового кодекса Российской Федерации», статья 62 регламентировала обстоятельства, исключающие изменение срока уплаты налога[14].

Тем не менее «следы» идей о налоговых обязательствах оставались в НК РФ. Так, в первоначальной редакции пункта 1 статьи 54 НК РФ было предусмотрено, что при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем (отчетном) налоговом периоде перерасчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки. В случае невозможности определения конкретного периода корректируются налоговые обязательства отчетного периода, в котором выявлены ошибки (искажения).

---

[14] Постановление Государственной Думы Федерального Собрания РФ от 3 июля 1998 г. № 2774-II ГД «О проекте части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», http://www.garant.ru

Поскольку в пункте 1 статьи 54 НК РФ речь шла о перерасчете налоговых обязательств, очевидно, что имелась в виду именно обязанность по уплате налога, размер которого ранее был рассчитан (исчислен) неверно (ошибочно, с искажениями).

В первоначальной редакции пункт 1 статьи 54 НК РФ действовал до 1 января 2007 г. Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» данное положение изложено в новой (действующей) редакции[15]. С тех пор термин «налоговое обязательство» в части первой НК РФ не используется.

При этом представляют интерес сведения, приведенные Е. У. Латыповой: «Термин «налоговое обязательство» нормативно закреплен в налоговом законодательстве ряда стран на постсоветском пространстве, в том числе в налоговых кодексах Республики Беларусь (как обязанность плательщика (иного обязанного лица) при наличии обстоятельств, установленных налоговым законодательством, уплатить определенный налог, сбор (пошлину)) и Республики Молдова (как обязательство налогоплательщика уплатить в бюджет определенную сумму в качестве налога (пошлины), сбора, пени и/или штрафа)»[16]. Вопросы налоговых обязательств рассмотрены, например, в учебном пособии белорусского ученого А. А. Пилипенко[17].

В настоящее время в НК РФ данный термин не применяется. Важно отметить, что так было не всегда, однако законодатель исключил из терминологического аппарата основного кодифицированного

---

15 Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // Собрание законодательства РФ. 2006. № 31 (1). Ст. 3436.

16 Латыпова Е. У. Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов: финансово-правовой аспект: дис. … канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2004. С. 58-59.

17 Пилипенко А. А. Налоговое право: учеб. пособие. Минск: Книжный дом, 2006. С. 183.

источника налогового права весьма неоднозначное с содержательной точки зрения понятие налогового обязательства.

Термин «налоговое обязательство» употреблялся в иных источниках, например, в пункте 3 статьи 1 Закона РФ от 9 декабря 1991 г. № 2003-I «О налогах на имущество физических лиц», утратившем в настоящее время силу: «Если имущество, признаваемое объектом налогообложения, находится в общей совместной собственности нескольких физических лиц, они несут равную ответственность по исполнению налогового обязательства»[18].

Поскольку данный налог исчислялся только налоговыми органами (пункт 1 статьи 5 указанного Закона РФ, пункты 2-4 статьи 52 НК РФ) (и исчисляется ими в настоящее время на основании положений п. 2 ст. 408 НК РФ) и, соответственно, налоговая декларация (статья 80 НК РФ) по указанному налогу не предусмотрена, в объем рассматриваемого термина применительно к налогу на имущество физических лиц входит только обязанность по уплате налога. Можно было бы предположить, что в данном случае под налоговым обязательством могла бы дополнительно пониматься, например, обязанность по обеспечению сохранности документов, подтверждающих уплату налогов (подпункт 8 пункта 1 статьи 23 НК РФ), но, как представляется, «исполнение налогового обязательства» по смыслу является скорее активным действием, чем пассивным обеспечением сохранности документов. Кроме того, «равная ответственность по исполнению налогового обязательства», скорее всего, не подходит для сособственников, если речь идет о хранении документов, доказывающих уплату индивидуального платежа — налога каждым из них отдельно и независимо.

Следует отметить, что в НК РФ используется сходный, но более узкий по содержанию термин «обязательство по уплате налога». В соответствии с пунктом 2 статьи 289 НК РФ налогоплательщики налога на прибыль организаций по итогам отчетного периода представляют

---

[18] Закон РФ от 9 декабря 1991 г. № 2003-I «О налогах на имущество физических лиц» // Ведомости Съезда народных депутатов РФ и Верховного Совета РФ. 1992. № 8. Ст. 363.

налоговые декларации упрощенной формы. Некоммерческие организации, у которых не возникает обязательств по уплате налога, представляют налоговую декларацию по упрощенной форме по истечении налогового периода.

В налоговом законодательстве, принятом во исполнение норм НК РФ, термин «налоговое обязательство» может быть применен не только в значении обязанности по уплате налога. Например, в пункте 17 Постановления Правительства РФ от 26 декабря 2011 г. № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых по расчетам по налогу на добавленную стоимость» установлено, что регистрация счетов-фактур в книге продаж производится в хронологическом порядке в том налоговом периоде, в котором возникает налоговое обязательство[19].

Указанный пример демонстрирует, что «налоговое обязательство» может и не представлять собой обязанность по уплате налога: НДС как косвенный налог в случае превышения сумм вычетов над налогом с реализации (статьи 171, 172, 176 НК РФ) подлежит не уплате, а возмещению из бюджета. Поэтому применительно к упомянутому положению «Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» данный термин означает обязанность по учету факта реализации товара (работы, услуги) при исчислении НДС в соответствующем налоговом периоде, а не только обязанность по уплате НДС. Интересно то, что в данном случае «налоговое обязательство», в содержание которого включается право на возмещение, в итоге может привести к возникновению не обязательства (обязанности), а права налогоплательщика в отношении публично-правового образования.

В законодательстве о бухгалтерском учете рассматриваемый термин «налоговое обязательство» также используется периодически. В частности, в пунктах 7, 15 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов

[19] Постановление Правительства РФ от 26 декабря 2011 г. № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых по расчетам по налогу на добавленную стоимость» // Собрание законодательства РФ. 2012. № 3. Ст. 417.

по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02» (утв. приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н) предусмотрено, что для целей Положения под постоянным налоговым обязательством (активом) понимается сумма налога, которая приводит к увеличению (уменьшению) налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. Постоянное налоговое обязательство (актив) равняется величине, определяемой как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату. Для целей Положения 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 периодах[20].

Для учебных целей предусмотрена, в частности, Программа проведения квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора (общий аудит) (утв. Минфином России 5 октября 2009 г.). Тема 3 «Налоговое обязательство и его исполнение» указанной Программы предусматривает такие вопросы, как: «Налоговое обязательство. Условия его возникновения, изменения и прекращения», «Исчисление налога. Налоговая база, налоговая ставка, налоговые льготы, налоговый период», «Сроки и порядок уплаты налогов. Способы обеспечения исполнения налогового обязательства». Очевидно, что в данном контексте речь идет об обязанности по уплате налога, а не о какой-либо иной[21].

Представляет интерес и то, что в статье 6 БК РФ прямо даны специальные нормативные определения:

— бюджетные обязательства — расходные обязательства, подлежащие исполнению в соответствующем финансовом году;

---

[20] Приказ Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02» // Российская газета. 2003. № 4.

[21] Программа проведения квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора (общий аудит) (утв. Минфином России 5 октября 2009 г.) // Документ опубликован не был; СПС «Гарант», http://www.garant.ru

— расходные обязательства — обусловленные законом, иным нормативным правовым актом, договором или соглашением обязанности публично-правового образования (Российской Федерации, субъекта Российской Федерации, муниципального образования) или действующего от его имени казенного учреждения предоставить физическому или юридическому лицу, иному публично-правовому образованию, субъекту международного права средства из соответствующего бюджета.

В статье 222 БК РФ, действовавшей до 1 января 2008 г., было дано несколько иное нормативное определение: бюджетное обязательство — признанная органом, исполняющим бюджет, обязанность совершить расходование средств соответствующего бюджета в течение определенного срока, возникающая в соответствии с законом о бюджете и со сводной бюджетной росписью[22].

С точки зрения С. В. Запольского, если бюджетное и налоговое право в совокупности образуют отрасль финансового права — значит, эти подотрасли должны отвечать общим интегрирующим отрасль признакам, и категория обязательства — один из таких признаков[23].

Используя подход БК РФ, возможно предположить, что налоговое обязательство могло бы быть определено сходным образом: как обязанность налогоплательщика, возникающая как результат его деятельности (действий) на основании закона об этом налоге, совершить расходование денежных средств в уплату налога в пользу публично-правового образования не позднее установленного срока. Впрочем, данное определение не вносит ничего принципиально нового в обязанность по уплате налога в ее современном понимании.

---

22 Бюджетный кодекс: Федеральный закон Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

23 Запольский С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: монография. М.: РАП, Эксмо, 2008. С. 124.