

## ИСПОЛНЕНИЕ НАЛОГОВОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

**А.В. Красюков**

*Воронежский государственный университет, г. Воронеж, Россия*

### **Информация о статье**

Дата поступления –

17 февраля 2021 г.

Дата принятия в печать –

10 октября 2021 г.

Дата онлайн-размещения –

24 декабря 2021 г.

### **Ключевые слова**

Налоговое обязательство, исполнение обязательства, субъективные права и обязанности, стадии исполнения обязательства, критерии надлежащего исполнения обязательства, сделка, добросовестность

Изучается механизм исполнения налогового обязательства. Ставится задача определить сущность исполнения налогового обязательства. В процессе исследования установлено, что механизм исполнения налогового обязательства представляет собой определенный законом набор алгоритмов поведения его субъектов, использующих конкретные правовые средства (например, налоговую декларацию, требование об уплате налога и др.). Выделяются пять критериев надлежащего исполнения налогового обязательства: 1) надлежащие субъекты исполнения; 2) надлежащее место; 3) надлежащее время; 4) надлежащий объект; 5) надлежащий способ. Как итог проведенного исследования делается вывод, что сущность исполнения налогового обязательства может быть охарактеризована как сделка его сторон, направленная на взаимное прекращение и возникновение прав его сторон.

## TAX OBLIGATION FULFILLMENT

**Andrey V. Krasnyukov**

*Voronezh State University, Voronezh, Russia*

### **Article info**

Received –

2021 February 17

Accepted –

2021 October 10

Available online –

2021 December 24

### **Keywords**

Tax obligation, obligation fulfillment, subjective rights and obligations, stages of an obligation fulfillment, criteria for the proper obligation fulfillment, a transaction, good faith

The subject. The article is devoted to the study of the mechanism of tax obligation fulfillment. The author established that there are several points of view in understanding the legal essence of the fulfillment of an obligation in Russia and abroad: 1) contractual theories (the general contractual theory, the theory of a real contract, the limited contractual theory); 2) the theory of target impact; 3) the theory of real impact.

The purpose of the article is to determine the legal essence of tax obligation fulfillment, to study the concept of the tax obligation fulfillment, the mechanism for exercising subjective rights and obligations, and the criteria for the proper fulfillment of a tax obligation.

The methodology. The author uses general and specific scientific methods of scientific research: observation, systemic-structural, dialectical, analysis, comparative jurisprudence and others.

The main results, scope of application. There are two sides of the tax obligation fulfillment: legal and factual. From an actual point of view, the tax obligation fulfillment is a set of operations by its parties with the object of the obligation. As a result, the object of the obligation must pass from one owner to another. From a legal point of view, the tax obligation fulfillment always represents the realization of its content through the exercise of rights and the fulfillment of obligations.

The author believes that the tax obligation fulfillment should not be equated with the fulfillment of the obligation to pay tax, since not every obligation is executed through the payment of tax. In this regard, a situation may arise when the obligation is properly fulfilled by the debtor, and the creditor does not receive the property grant (for example, if a loss is received at the end of the tax period).

The mechanism of the implementation of subjective tax rights and the fulfillment of obligations is a certain system of legal means and algorithms of behavior that allow to determine the appropriate size of the claim of a public law entity on the taxpayer's property and ensuring the transfer of the monetary is equivalent to this economic benefit to the budget

system. This mechanism is a set of algorithms for the behavior of subjects of tax liability, defined by law, using specific legal means. As such means, depending on the party of the tax obligation, the law provides, for example, a tax return, a requirement to pay tax, etc.

The mechanism of exercising subjective rights and fulfilling obligations includes the following stages: 1) pre-implementation; 2) procedural implementation; 3) actual implementation; 4) protection of the violated right.

The author identifies five criteria for the proper fulfillment of a tax obligation: 1) the proper subjects of execution; 2) the proper place; 3) the proper time; 4) the proper object; 5) the proper way.

Conclusions. The legal essence of the tax obligation fulfillment can be characterized as a transaction between its parties, aimed to mutual termination and the emergence of the rights of its parties. In order to protect the rights of bona fide taxpayers the author proposes to enshrine in tax legislation a ban on contradictory behavior in the process of fulfilling a tax obligation.

### 1. Введение

Правовая природа исполнения обязательства давно интересует ученых-правоведов не только в России, но и за рубежом. Так, в Европе сложилось несколько точек зрения в понимании правовой сущности исполнения обязательства:

1. Договорные теории (общая договорная теория, теория реального договора, ограниченная договорная теория) видят в исполнении договор или соглашение об исполнении. Исполняя обязательство, по мнению сторонников данных теорий, должник и кредитор заключают некий договор или соглашение, опосредующее их волю на прекращение обязательства. Данный договор заключается посредством предоставления должником исполнения и принятия кредитором этого исполнения, что расценивается в качестве распоряжения им своим требованием, которое в результате этого распоряжения прекращается.

При этом ограниченная договорная теория рассматривает исполнение в качестве сделки только в отношении тех обязательств, результаты которых передаются по акту приема-передачи. Если составление такого акта не требуется, то для исполнения обязательства сделка не требуется, достаточно самого предоставления.

Теория реального договора выделяет в составе договора о прекращении обязательства исполнением два элемента: 1) совершение задолженного предоставления (объективный элемент состава) и 2) соглашение о цели предоставления (субъективный элемент состава).

2. В соответствии с теорией целевого воздействия исполнение обязательства не является сделкой. Обязательство исполняется путем совершения обусловленного предоставления, которое должно сопровождаться односторонним заявлением испол-

нителя о том, что он действовал с целью исполнить определенное обязательство.

3. Приверженцы теории реального воздействия предоставления считают, что обязательство прекращается, если удовлетворены интересы кредитора. В большинстве случаев для этого достаточно активности должника по предоставлению необходимого блага. Однако в некоторых случаях необходимо и более активное участие самого кредитора, например для принятия исполнения (по: [1, с. 140]).

Среди российских ученых также довольно распространена позиция о том, что исполнение обязательства является сделкой, направленной на прекращение обязательства (правосделочные теории). Однако есть представители научного сообщества, которые считают, что прекращение обязательства посредством исполнения происходит в силу предписания закона и, следовательно, не зависит от наличия соответствующей воли сторон (теории легального освобождения) [1, с. 144].

Сторонников «правосделочной теории» можно разделить на тех, кто рассматривает исполнение обязательства как совокупность двух односторонних сделок должника и кредитора, направленных на прекращение обязательства и состоящих в односторонних актах предложения и принятия исполнения [2, с. 23–25], и тех, кто придерживается дифференцированного подхода, в силу которого, если для исполнения обязательства требуется взаимная и согласованная воля двух сторон, то исполнение представляет собой двустороннюю сделку, а когда достаточно только активности должника – одностороннюю [3, с. 880]. В правовой науке даже выделяется особая разновидность сделок – ремиссионных, к числу которых ученые относят исполнение обязательства [4, с. 75–83].

В связи с этим учеными предлагается рассматривать исполнение обязанности как индивидуальную юридическую процедуру, прекращающую вспомогательную сделку [5, с. 78], направленную на обеспечение достижения определенного экономического блага [6, с. 34].

По мнению других ученых, исполнение обязательства является не сделкой, а юридическим поступком, иными словами – правомерным юридическим действием, правовые последствия которого наступают независимо от субъективного момента, т. е. направленности действий должника [7, с. 471; 8, с. 360–361; 9, с. 8]. Третьи полагают, что исполнение обязательства представляет собой правореализационный акт, состоящий в признании того субъективного права, которому корреспондирует исполняемая обязанность [10, с. 66].

В рамках настоящей работы нам на основе анализа механизма исполнения налогового обязательства предстоит разобраться, какой из вышеуказанных подходов к пониманию исполнения обязательства является верным применительно к налоговому обязательству.

## **2. Понятие исполнения налогового обязательства**

По мнению некоторых ученых, суть обязательства шире и разностороннее и имеет более объемное социальное содержание, нежели конкретные право и обязанность. Поэтому они предлагают разделять термины «исполнение обязанности» и «реализация обязательства» [11, с. 40]. Представляется, что данное предложение требует дополнительного обоснования, поэтому в данной работе термины «исполнение» и «реализация» будут использоваться как синонимы.

В юридической литературе под исполнением обязательства в той или иной интерпретации обычно понимается совершение или воздержание от совершения действий, составляющих предмет обязательства (напр., [8, с. 417; 4, с. 10; 12, с. 7]) или содержание прав и обязанностей его сторон [13, с. 37; 4, с. 10]. Данный подход не вызывает дискуссий и является устоявшимся в российской правовой науке.

<sup>1</sup> Существует мнение, что в объективной реальности отсутствует правовое состояние, когда субъективные права не реализуются или субъективные обязанности не исполняются. Недостижение идеальной основной цели субъективного права (удовлетворение имущественного интереса), которая была заложена позитивным правом, демонстрирует лишь то, что оно было осуществлено по дополнительной (факультативной) составляющей, а именно было ре-

Следовательно, в исполнении налогового обязательства следует выделять две стороны: юридическую и фактическую. С фактической точки зрения исполнение налогового обязательства представляет собой совокупность операций его сторон с объектом обязательства, в результате которых последний должен перейти от одного обладателя к другому. С юридической точки зрения исполнение налогового обязательства всегда представляет собой реализацию его содержания посредством осуществления прав и исполнения обязанностей.

Под осуществлением субъективного права в правовой доктрине традиционно понимается реализация его содержания, совершение управомоченным лицом тех действий, возможность которых предусматривается содержанием соответствующего субъективного права в целях удовлетворения своих законных интересов, потребностей [14, с. 7]. Тем самым осуществление права связано с превращением составляющей содержания субъективного права из возможности в действительность [15, с. 44].

Результатом осуществления права кредитора в налоговом обязательстве, как правило, является присвоение денежных средств, передаваемых должником в качестве исполнения. Передача данного имущества приводит к прекращению обязательства вследствие удовлетворения имущественного интереса кредитора.

Тем самым субъективное право в налоговом обязательстве может быть реализовано исключительно за счет исполнения (добровольного и принудительного) обязанности налогоплательщика, а надлежащее исполнение обязанности с необходимостью приводит к осуществлению субъективного права.

По мнению ученых, осуществление субъективного права и исполнение обязанности можно назвать средством реализации обязательства, выражающееся в достижении его конечной цели – удовлетворении имущественных интересов управомоченного лица [16, с. 94]. Применительно к налоговому обязательству в качестве конечной цели подразумевается удовлетворение публичного фискального интереса<sup>1</sup>.

ализовано неосновное правомочие в содержании субъективного права [17, с. 55]. В соответствии с данным подходом вместо правомочия по истребованию суммы налога реализуется правомочие по списанию безнадежного налогового долга. При этом мы можем говорить о том, что право на взимание налога реализовано, поскольку отказ от осуществления права – составная часть этого права (правомочие).

Удовлетворение публичного фискального интереса производится путем перераспределения экономических благ в установленной законом доле в пользу публично-правовых образований. Данное перераспределение не предполагает установление конкретных размеров платежей, а только – определенную долю от имеющегося или полученного налогоплательщиком экономического блага. В связи с этим размер имущественных притязаний налоговых органов определяется в процессе исполнения налогового обязательства.

Следовательно, не следует отождествлять исполнение налогового обязательства и исполнение обязанности по уплате налога, поскольку не каждое обязательство реализуется посредством уплаты налога. В связи с этим может возникнуть ситуация, когда обязательство будет исполнено должником надлежащим образом, а кредитор не получит имущественного предоставления (например, при получении убытка по итогам налогового периода).

Не следует также считать целью налогового обязательства обеспечение участия налогового должника в покрытии публичных расходов [18, с. 301], поскольку в этом случае обязанности налогоплательщиков разнились бы год от года в зависимости от показателей бюджета. Например, при профиците бюджета объем налогового обязательства должен сокращаться, а при дефиците – соответственно увеличиваться. Однако, в действительности этого не происходит.

Нехватка у государства средств для исполнения бюджета по доходам не является основанием для предъявления дополнительных имущественных притязаний в рамках исполняемых или исполненных налоговых обязательств, даже если эти притязания замаскированы под изменение практики применения норм налогового права или их толкования. Тем более не допустимы прямое изменение действующих налоговых обязательств под предлогом получения налогоплательщиком в текущем налоговом периоде так называемых «сверхдоходов»<sup>2</sup>.

Однако не следует принижать роль удовлетворения публичного фискального интереса как цели исполнения налогового обязательства. Именно данным интересом продиктованы некоторые изменения налогового законодательства, сближающие налоговое обязательство с гражданско-правовым.

Например, нормативное закрепление возможности уплаты налога третьим лицом (ст. 45 Налогового кодекса (далее – НК) РФ) вполне соответствует данному интересу, поскольку государству важно получить свою часть имущества из гражданского оборота, а личностью плательщика можно и пренебречь.

Субъективное право предоставляет управомоченному лицу возможность выбора определенного правомерного поведения с целью достижения желаемого результата (блага), возможность потенциальную, лишь зафиксированную в законе [19, с. 127–128]. Субъект по общему правилу своим усмотрением может как осуществлять право, так и отказаться от его осуществления. Из этого правила имеются исключения, когда закон обязывает осуществлять права либо когда отказ от осуществления права признается злоупотреблением правом [17, с. 56]. Когда этого выбора нет, то поведение лица становится необходимостью, т. е. обязанностью. В этом случае субъективное право «смыкается» с обязанностью лица: совершение того или иного действия становится одновременно и правом лица, и его обязанностью [20, с. 37].

Налоговое обязательство многими приводится в качестве примера такого «смыкания» в части субъективных прав налогового кредитора [21, с. 15; 22, с. 30; 23]. Однако, на наш взгляд, следует разделять права налогового кредитора, коим является публично-правовое образование, и права уполномоченных государством органов (подробнее о финансовой правосубъектности уполномоченных государством органов см.: [24, с. 110]).

Налоговый кредитор свободен в осуществлении своего права: он может как реализовать его, так и отказаться от этого. При этом отказ от осуществления права (но не от самого права) на взимание налога допускается только в форме закона (нормативного акта представительного органа местного самоуправления). Этот отказ может быть реализован напрямую (например, отмена налога или освобождение от налогообложения каких-то операций) либо посредством закрепления в законе специальных механизмов (например, списание безнадежных долгов).

Уполномоченные же государством органы не вправе отказываться от осуществления прав, предоставленных им законом, при наличии всех необходимых юридических фактов, поэтому эти права –

<sup>2</sup> Бурмистрова С., Маринин В. Изъяты ₽500 млрд: где Беловусов нашел сверхдоходы на майские указы / при участии: П. Химшиашвили, Т. Дзядко // РБК. 9 авг. 2018. URL: <https://>

[www.rbc.ru/business/09/08/2018/5b6c5ee59a7947e3df0554a3](http://www.rbc.ru/business/09/08/2018/5b6c5ee59a7947e3df0554a3) (дата обращения: 01.01.2021).

обязанности, предлагается именовать полномочиями. Полномочия следует рассматривать как отдельные правомочия, составляющие субъективное право налогового кредитора, реализация которых налоговыми органами должна быть подробно регламентирована и лишена, насколько это возможно, свободы усмотрения с их стороны.

Исполнение обязанностей, в свою очередь, представляет собой проведение их в жизнь путем превращения в действительность необходимости определенного поведения сторон правоотношения [25, с. 103–104; 16, с. 95].

### **3. Механизм осуществления прав и обязанностей в налоговом обязательстве**

Механизмы осуществление прав и обязанностей имеют определенное сходство, по сути, представляя собой единое целое, поскольку исполнение обязанности играет ключевую роль при осуществлении субъективного права и является одной из гарантий его осуществления [26, с. 8].

Механизм осуществления субъективных гражданских прав и исполнения обязанностей представляет собой такую организацию правовых средств и создание условий, позволяющих достичь результата, заложенного в матрицу юридической связи права и обязанности [20, с. 40]. В полной мере данные слова могут быть отнесены и к налоговому обязательству.

Тем самым механизм осуществления субъективных налоговых прав и исполнения обязанностей представляет собой определенную систему правовых средств и алгоритмов поведения, позволяющих определить надлежащий размер притязания публично-правового образования на имущество налогоплательщика и обеспечить переход денежного эквивалента этого экономического блага в бюджетную систему.

Поскольку субъективные налоговые права и обязанности, как мы установили выше, могут быть осуществлены только через активное поведение сторон налогового обязательства, то вышеуказанный механизм представляет собой определенный законом набор алгоритмов поведения субъектов налогового обязательства, использующих конкретные правовые средства. В качестве таких средств в зависимости от стороны налогового обязательства закон предусматривает, например, налоговую декларацию (и иные формы налоговой отчетности), требование об уплате налога и др.

Например, механизм осуществления субъективного права и исполнения обязанности по уплате налога на имущество физических лиц состоит из следующих алгоритмов поведения:

#### *Первый вариант:*

- исчислить налог и направить налоговое уведомление (налоговый орган);
- получить налоговое уведомление (налогоплательщик);
- заплатить налог предусмотренным законом способом (налогоплательщик);
- отразить налог в качестве уплаченного в бюджетную систему (налоговый орган).

#### *Второй вариант:*

- заплатить единый налоговый платеж физического лица (далее – ЕНП) в достаточном размере (налогоплательщик);
- исчислить налог и направить налоговое уведомление (налоговый орган);
- произвести зачет ЕНП в счет уплаты налога и отразить налог в качестве уплаченного в бюджетную систему (налоговый орган).

В качестве правовых средств вышеуказанного механизма выступают налоговое уведомление и платежные документы. Представляется допустимым в некоторых случаях в качестве средства осуществления субъективного права или исполнения обязанности рассматривать обеспечительные налоговые обязательства (поручительство, залог, банковская гарантия), а также обеспечительные меры не обязательственного характера (например, приостановление операций по счетам в банке).

Механизм осуществления субъективного права и исполнения обязанности в широком смысле, по мнению некоторых ученых, включает в себя следующие стадии:

- предреализационная: формирование и установление прав и обязанностей,
- процедурная реализация,
- фактическая реализация,
- защита нарушенного права [27, с. 3].

Применительно к налоговым правам и обязанностям мы также можем выделить предреализационную, или подготовительную, стадию, направленную на определение объема прав и обязанностей, которая заключается в постановке на учет в налоговом органе налогоплательщиков (регистрации предметов налогообложения), а также аккумуляция информации о его предметах налогообложения из иных источников.

Процедурная реализация заключается в ведении бухгалтерского и налогового учета, подготовке и подаче налоговой отчетности. В некоторых случаях на данной стадии требуется принятие решения о взыскании недоимки, задолженности по пеням и

штрафам. Фактическая реализация заключается в уплате налога или его принудительном взыскании.

Защита нарушенного права в налоговых отношениях осуществляется в двух формах: юрисдикционная и самозащита. Юрисдикционная защита подразделяется на судебную и внесудебную. Самозащита реализуется путем отказа от исполнения незаконных требований контрагента [28, с. 24].

В юридической литературе различают режимы реализации правоотношения как системы методов и способов правового регулирования поведения лица, включая особый порядок возникновения и формирования содержания прав и обязанностей, процедуры их осуществления, специфику санкций и способов их реализации. Выделяют нормативно-правовой, организационно-правовой, договорно-правовой и правоохранительный режимы реализации права [29, с. 152; 30, с. 78; 31, с. 101].

Применительно к налоговому обязательству основным является нормативно-правовой режим, поскольку порядок его исполнения практически полностью определяется законом. Однако в отношении налоговых обязательств, основанных на соглашении (например, инвестиционный налоговый кредит) мы можем говорить о смешанном режиме реализации прав и обязанностей, поскольку порядок реализации такого обязательства установлен и законом, и договором.

#### **4. Надлежащее исполнение налогового обязательства**

Несмотря на режим реализации прав и обязанностей в обязательстве в его основе всегда заложен принцип надлежащего исполнения. Принцип надлежащего исполнения обязательства может рассматриваться как организованная совокупность элементов, каждый из которых имеет относительно самостоятельное и в то же время необходимое для существования всей системы значение [32, с. 116]. При этом выделяется пять критериев надлежащего исполнения обязательства:

- надлежащие субъекты исполнения;
- надлежащее место;
- надлежащее время;
- надлежащий объект;

– надлежащий способ [33, с. 534; 13, с. 37; 32, с. 116].

Следует отметить, что некоторые авторы выделяют более краткий перечень признаков надлежащего исполнения [34, с. 43]. Данные критерии вполне применимы при определении надлежащего исполнения налогового обязательства.

*1) Субъекты исполнения налогового обязательства представлены в лице налогового кредитора и налогового должника.*

*Надлежащий должник.* Долгое время закрепленный в ст. 45 НК РФ принцип самостоятельности исполнения налогового обязательства и учеными, и практиками трактовался как свидетельство личного характера налогового обязательства<sup>3</sup> и, тем самым, невозможности его исполнения третьим лицом, если иное не предусмотрено налоговым законодательством.

Так, Конституционный Суд РФ в своем определении № 41-О от 22 января 2004 г.<sup>4</sup> указал, что налог считается уплаченным самостоятельно, если он уплачен от имени налогоплательщика и за счет его собственных средств.

В виде исключения исполнение налогового обязательства третьим лицом допускалось в следующих случаях:

- законным или уполномоченным представителем налогоплательщика (ст. 26–29 НК РФ);
- ликвидационной комиссией (ликвидатором) или учредителями ликвидируемой организации (ст. 49 НК РФ);
- наследниками или правопреемниками налогоплательщика (ст. 44, 50 НК РФ);
- поручителем или банком, выдавшим гарантию, а также залогодателем (ст. 73–74.1 НК РФ).

Подобное регулирование исполнения налогового обязательства порождало определенный диссонанс, логическую ловушку. Во-первых, если налоговое обязательство неразрывно связано с личностью налогоплательщика и требует самостоятельного исполнения им обязанности по уплате налога, то почему вообще допускается уплата налога третьим лицом, даже в виде исключения?

<sup>3</sup> Под обязательством личного характера мы понимаем обязательство неразрывно, связанное с личностью кредитора или должника.

<sup>4</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 22 января 2004 г. № 41-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жа-

лобы открытого акционерного общества “Сибирский Тяжпромэлектропроект” и гражданки Тарасовой Галины Михайловны на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации» // Экономика и жизнь. 2004. № 20.

Во-вторых, в чем личность налогоплательщика оказывает влияние на существо налогового обязательства, т. е. обязанность передать денежные средства (вещи, определенные родовыми признаками) в бюджетную систему, не понятно.

Представляется, что денежное обязательство не может быть настолько связано с личностью должника, что это будет препятствием для кредитора в принятии исполнения, предложенного третьим лицом за должника.

В связи с вышеуказанным диссонансом или в силу возрастающей потребности в финансовых ресурсах законодателем правовое регулирование исполнения налогового обязательства было изменено<sup>5</sup>, и в настоящее время оно может быть исполнено любым третьим лицом.

Таким образом, налоговое обязательство по общему правилу должно быть исполнено налогоплательщиком, а также иными лицами, к которым объект налогового обязательства (налог) перешел в ходе его исполнения (налоговый агент, банк и др.), либо на иных законных основаниях (представители, правопреемники и др.).

При этом любое третье лицо вправе исполнить обязанность по уплате налога за налогоплательщика в добровольном порядке либо посредством предоставления обеспечительных мер (залог или поручительство), либо непосредственно путем уплаты налога.

Не следует путать исполнение налогового обязательства третьим лицом и перевод долга. Последний предполагает полное прекращение статуса налогового должника у одного лица с одновременным возникновением его у другого лица. Такой переход статуса в налоговых отношениях возможен только в порядке универсального правопреемства (реорганизация юридических лиц или наследование за физическим лицом).

Договорные формы перевода долга в налоговом праве не применимы. А существование права у любого третьего лица исполнить налоговое обязательство за налогоплательщика при наличии у налогового кредитора обязанности принять такое испол-

нение лишает данный вопрос в налоговом праве какой-либо актуальности.

*Надлежащий кредитор.* Публично-правовые образования как налоговый кредитор представлены в налоговых отношениях единым уполномоченным органом – Федеральным казначейством и его территориальными органами, которое осуществляет кассовое обслуживание всех бюджетов бюджетной системы, включая проведение и учет всех операций по поступлениям в бюджеты<sup>6</sup>, а также распределение налоговых доходов между бюджетами бюджетной системы<sup>7</sup>. Иными словами, вышеуказанный орган уполномочен на получение всех налогов в бюджетную систему.

Поэтому, несмотря на множественность лиц на стороне налогового кредитора (Российская Федерация, ее субъекты и муниципальные образования), у должника практически отсутствует проблема выбора надлежащего налогового кредитора.

Со стороны налогоплательщика для исполнения налогового обязательства требуется правильно определить объект (указать код бюджетной классификации – КБК) и место исполнения налогового обязательства (указать код общероссийского классификатора территорий муниципальных образований – ОКТМО), а также указать банковские реквизиты органа Федерального казначейства.

Неправильное указание КБК и (или) кода ОКТМО налоговым должником может привести к исполнению налогового обязательства ненадлежащему кредитору. Например, при указании вместо КБК транспортного налога КБК земельного налога, налог будет зачислен не в бюджет субъекта Российской Федерации, а в бюджет муниципального образования. Или неправильное указание кода ОКТМО может привести к поступлению местного налога в бюджет ненадлежащего муниципального образования.

Однако попадание налогового платежа в бюджетную систему даже при зачислении в ненадлежащий бюджет оставляет налоговому должнику возможность уточнить назначение платежа в порядке, предусмотренном ст. 45 НК РФ, и исполнить налоговое обязательство надлежащим образом.

<sup>5</sup> Федеральный закон от 30 ноября 2016 г. № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2016. № 49. Ст. 6844.

<sup>6</sup> См. п. 5.12 Положения о Федеральном казначействе, утвержденного постановлением Правительства РФ от 1 декабря 2004 г. № 703 «О Федеральном казначействе» (Со-

брание законодательства Российской Федерации. 2004. № 49. Ст. 4908).

<sup>7</sup> См.: Приказ Минфина России от 18 декабря 2013 г. № 125н «Об утверждении Порядка учета Федеральным казначейством поступлений в бюджетную систему Российской Федерации и их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации» // Российская газета. 2014. 28 февр.

Если допущенные нарушения устраняются посредством процедуры уточнения назначения платежа, то такое ненадлежащее исполнение налогового обязательства не может быть основанием для привлечения налогового должника к юридической ответственности и начисления пени<sup>8</sup>.

Только неправильное указание банковских реквизитов органа федерального казначейства при исполнении налогового обязательства, в результате которого налог не поступает в бюджетную систему, приводит к неисполнению налогового обязательства налоговым должником.

2) *Место возникновения налогового обязательства.* Место возникновения налогового обязательства имеет принципиальное значение для определения надлежащего налогового кредитора при исполнении обязанности по уплате региональных и местных налогов, а также федеральных налогов, в отношении которых законодательством установлены нормативы отчисления в нижестоящие бюджеты бюджетной системы.

Место возникновения налогового обязательства предопределяется местом возникновения (нахождения) предмета налогообложения (реализация товара, недвижимое имущество и др.) и определяет место исполнения налогового обязательства: региональные и местные налоги подлежат зачислению в бюджет по месту возникновения (нахождения) предмета налогообложения.

Для обеспечения надлежащего исполнения налогового обязательства в надлежащем месте налогоплательщик (налоговый агент) в реквизитах платежа обязаны указать код ОКТМО того муниципального образования, на территории которого возник предмет налогообложения. На основании данной информации органы федерального казначейства обеспечивают зачисление налога в соответствующий бюджет бюджетной системы.

3) *Надлежащее время.* По общему правилу, налог должен быть уплачен в срок, установленный законодательством о налогах и сборах.

Следует отметить, что срок уплаты налога, предусмотренный действующим законодательством, может быть изменен на более поздний путем предоставления отсрочки (рассрочки) или инвестиционного налогового кредита. В этом случае требование своевременности уплаты будет соблюдено,

несмотря на нарушение установленного законом срока уплаты налога. Срок уплаты налога не подлежит изменению на более ранний, поскольку налогоплательщик изначально имеет право исполнить свою обязанность досрочно.

При проведении государством налоговой амнистии зачастую требование своевременности исполнения налогового обязательства преодолевается с помощью юридической конструкции – фикции. Например, в соответствии с Федеральным законом № 269-ФЗ от 22 декабря 2006 г. «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами»<sup>9</sup> в случае уплаты декларационного платежа, налоги за прошлые налоговые периоды считаются уплаченными своевременно.

4) *Надлежащий объект.* Объектом налогового обязательства является экономическое благо в форме налога, переходящее от налогового должника к налоговому кредитору.

По общему правилу налоговое обязательство исполняется в валюте Российской Федерации. В случае если налоговая база выражена в иностранной валюте, то сумма налога (сбора), подлежащая оплате, переводится в рубли по курсу Центрального банка РФ на день уплаты налога.

В НК РФ могут быть предусмотрены исключительные случаи, когда налог (сбор) может быть уплачен в иностранной валюте. В настоящее время такое исключение предусмотрено п. 5 ст. 333.29, согласно которому государственная пошлина за выдачу, продление срока действия и восстановление в исключительных случаях виз иностранным гражданам и лицам без гражданства представительствами федерального органа исполнительной власти, ведающего вопросами иностранных дел, находящимися в пунктах пропуска через Государственную границу РФ, может быть уплачена в иностранной валюте по курсу, установленному Центральным банком ЦБ РФ на дату ее уплаты.

В силу периодического характера уплаты налога и наличия различных налогов и систем налогообложения объект налогового обязательства должен быть индивидуализирован применительно к виду налога и периоду платежа.

Индивидуализация налогового платежа с целью последующего зачисления в конкретный бюджет бюджетной системы Российской Федерации

<sup>8</sup> См.: Постановление ФАС Северо-Кавказского округа по делу № А32-26703/2018 от 22 мая 2019 г. // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>9</sup> Собрание законодательства Российской Федерации. 2007. № 1. Ст. 32.

производится посредством указания кода бюджетной классификации (КБК) и налогового периода.

5) *Надлежащий способ*. Налоговое законодательство в ст. 45 НК РФ предусматривает следующие способы исполнения налогового обязательства:

1) посредством уплаты наличных денежных средств – данный способ предназначен для исполнения налогового обязательства физическими лицами;

2) посредством уплаты безналичных денежных средств – универсальный способ, но является основным для организаций и индивидуальных предпринимателей<sup>10</sup>;

3) посредством внутрибюджетных расчетов – способ, используемый организациями, которым открыт лицевой счет, при уплате налога в тот же бюджет, что финансирует налогоплательщика;

4) посредством зачета встречных требований при излишней уплате (взыскании) налоговых платежей – универсальный способ, предназначенный для всех налогоплательщиков, являющихся кредиторами в налоговых обязательствах из неосновательного обогащения, или физических лиц, заплативших единый налоговый платеж;

5) посредством электронных денежных средств – данный способ предназначен для исполнения налогового обязательства физическими лицами;

6) посредством передачи имущества в натуральной форме – способ, используемый в отдельных случаях для поддержки инвестиционной деятельности организаций (в настоящее время используется только в соглашениях о разделе продукции);

7) посредством удержания денежных средств – при уплате налога через налогового агента;

8) посредством зачет единого налогового платежа физического лица – способ, предназначенный для упрощенной уплаты имущественных налогов физических лиц и НДФЛ.

Поскольку налоговое обязательство, как было установлено выше, является средством реализации публичного фискального интереса, то моментом его надлежащего исполнения следует считать момент поступления налогового платежа в распоряжение

уполномоченного государством органа – территориального органа Федерального казначейства (или прекращения встречного требования зачетом). В момент зачисления денежных средств на счет казначейства налоговые отношения завершаются (ст. 40 БК РФ) и завершается исполнение налогового обязательства<sup>11</sup>.

Соответственно, неисполнением налогового обязательства будет такое нарушение, которое привело к непоступлению денежных средств в бюджетную систему.

### 5. Вывод

В результате проведенного исследования механизма исполнения налогового обязательства мы приходим к выводу, что для исполнения налогового обязательства практически всегда требуется взаимная и согласованная воля двух сторон для надлежащего определения его объекта, места исполнения и других условий. Например, такой законодательный механизм согласования волеизъявления сторон предусмотрен ст. 45 НК РФ при уточнении назначения налогового платежа, а также в ст. 78 НК РФ при возврате и зачете излишне уплаченных налогов. Кроме того, для исполнения налогового обязательства важнейшим является факт изменения (прекращения) прав и обязанностей его сторон в отношении экономического блага, являющегося объектом такого обязательства.

На основании вышеизложенного можно прийти к выводу, что правовая сущность исполнения налогового обязательства может быть охарактеризована как сделка его сторон, направленная на взаимное прекращение и возникновение прав его сторон.

Как любая сделка исполнение налогового обязательства будет наиболее эффективным в условиях правовой определенности и непротиворечивости поведения сторон.

В гражданском обязательстве для того, чтобы установить, надлежащим ли является его исполнение, необходимо сопоставить его с условиями самого обязательства (справедливо для договорных форм) и требованиями законодательства или обычаев делового

<sup>10</sup> Особенность данного способа исполнения налогового обязательства заключается в том, что налоговое обязательство в этом случае исполняется не только путем активных действий налогоплательщика, но и налогового органа.

<sup>11</sup> Не следует путать момент исполнения обязанности по уплате налога с моментом исполнения налогового обязательства. Исполнение обязанности по уплате налога налогоплательщиком приводит не к исполнению налогового обя-

зательства (кроме исполнения зачетом), а к переходу исполнения налогового обязательства на следующую стадию (например, исполнение обязанности налогового агента или банка). Только такое исполнение налоговой обязанности, которое приводит к поступлению денежных средств в бюджетную систему или прекращению встречных требований возратить денежные средства из бюджета, приводит к исполнению налогового обязательства в целом.

оборота. В налоговом же обязательстве в большинстве случаев имеется только законодательный критерий (п. 3 ст. 45 НК РФ) и только в отношении редких форм договорных налоговых обязательств (например, инвестиционный налоговый кредит) применяются условия соответствующего договора.

При этом законодательное регулирование налогового обязательства сосредоточено на обязанностях налогоплательщика и полномочиях налогового органа, не уделяя должного внимания правам и другим формам дозволенного поведения налогового должника, что нередко порождает ситуации правовой неопределенности в процессе исполнения обязательства.

Уплата дополнительной суммы налога даже без пеней и штрафа может быть для налогоплательщика обременительной обязанностью, зная о которой заранее он вполне мог бы и не вступать в соответствующие отношения. И финансовый орган, и фискальный орган в налоговом обязательстве, по сути, являются уполномоченными представителями налогового кредитора, противоречивое поведение которых при исполнении обязательства недопустимо.

Определенной гарантией от такого поведения для налогоплательщиков может быть налоговый мониторинг, который расширяет возможности налогоплательщика по взаимодействию с налоговым органом в целях устранения неопределенности налогово-правового регулирования. Однако данный механизм является весьма обременительным для налогоплательщика в силу чего, а также из-за законодательных ограничений, не доступен для большинства из них.

Неопределенность границ между надлежащим и ненадлежащим исполнением налогового обязательства объективно предопределяет потребность в

иных механизмах, позволяющих добросовестному налогоплательщику получить гарантии того, чтобы его действия не будут в дальнейшем квалифицированы налоговой администрацией как злоупотребление правом. В западных государствах для этих целей используется процедура фискального рескрипта или *private ruling* в США [35, с. 62].

В Германии фискальный рескрипт существует в виде консультаций по отдельным налогам с органом фискального контроля. В Швеции он имеет форму предварительного заключения о налоговых последствиях сделки, которое дается специальным органом – Комиссией по налоговому праву. Предварительное заключение может быть запрошено как налогоплательщиком, так и налоговой администрацией [36, с. 38–44]. В принципе данные механизмы представляют собой трансформированный механизм эстопель – запрет на противоречивое поведение, давно известный гражданскому праву.

Для защиты прав добросовестных налогоплательщиков представляется необходимым в налоговом законодательстве также закрепить своего рода запрет на противоречивое поведение в процессе исполнения налогового обязательства. Например, если налогоплательщик исполнял налоговое обязательство в соответствии с полученными в установленном порядке разъяснениями финансового органа, то налоговый орган не может требовать другого исполнения. Запрет на взыскание пеней в таких случаях, предусмотренный в настоящее время налоговым законодательством (ст. 75 НК РФ), не является достаточной гарантией прав налогоплательщика, который планирует свою экономическую деятельность исходя из полученных разъяснений компетентного государственного органа.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Грачев В. В. К вопросу о правовой природе исполнения обязательства / В. В. Грачев // Закон. – 2012. – № 9. – С. 137–146.
2. Толстой В. С. Исполнение обязательств / В. С. Толстой. – М., 1973. – 208 с.
3. Гражданское право / под ред. А. П. Сергеева. – М., 2008. – Т. 1. – 1006 с.
4. Сарбаш С. В. Исполнение договорного обязательства / С. В. Сарбаш. – М., 2005. – 636 с.
5. Вавилин Е. В. Секундарное право в механизме осуществления прав и исполнения обязанностей / Е. В. Вавилин // Вестник Саратовской государственной академии права. – 2009. – № 1 (65). – С. 77–80.
6. Колодуб Г. В. Отдельные аспекты методологии исследования исполнения гражданско-правовой обязанности / Г. В. Колодуб // Юрист. – 2013. – № 5. – С. 33–36.
7. Советское гражданское право / под ред. О. Л. Красавчикова. – М., 1985. – Т. 1. – 544 с.
8. Брагинский М. И. Договорное право: Общие положения / М. И. Брагинский, В. В. Витрянский. – М., 1997. – 847 с.

9. Байгушева Ю. В. Банковская гарантия : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Ю.В. Байгушева. – СПб., 2008. – 24 с.
10. Родионова О. М. К вопросу о правовой природе исполнения обязательств / О. М. Родионова // Право и экономика. – 2011. – № 4. – С. 65–67.
11. Колодуб Г. В. Проблема соотношения правовых категорий (явлений) «исполнение гражданско-правовой обязанности», «исполнение гражданско-правового обязательства» и «исполнение договора» / Г. В. Колодуб // Юрист. – 2013. – № 24. – С. 38–43.
12. Витрянский В. В. Понятие и стороны обязательства. Исполнение обязательств / В. В. Витрянский // Хозяйство и право. – 1995. – № 8. – С. 3–20.
13. Гавзе Ф. И. Обязательственное право (общие положения) / Ф. И. Гавзе. – Минск : Изд-во БГУ им. В.И. Ленина, 1968. – 128 с.
14. Долинская В. В. Субъективные права, их осуществление и защита / В. В. Долинская // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2015. – № 11. – С. 3–14.
15. Грибанов В. П. Осуществление и защита гражданских прав / В. П. Грибанов. – М., 2001. – 411 с.
16. Груздев В. В. Осуществление субъективных гражданских прав и исполнение гражданско-правовых обязанностей / В. В. Груздев // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2017. – № 8. – С. 91–96.
17. Вавилин Е. В. Гражданское правоотношение в механизме реализации субъективного права и исполнения субъективной обязанности / Е. В. Вавилин // Журнал российского права. – 2007. – № 7. – С. 49–59.
18. Винницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Д. В. Винницкий. – СПб. : Юридический центр Пресс, 2003. – 397 с.
19. Матузов Н. И. Личность. Права. Демократия. Теоретические проблемы субъективного права / Н. И. Матузов. – Саратов, 1972. – 292 с.
20. Вавилин Е. В. Понятие и механизм осуществления гражданских прав и исполнения обязанностей / Е. В. Вавилин // Журнал российского права. – 2004. – № 5. – С. 35–43.
21. Полищук И. Понятие и признаки налогового обязательства / И. Полищук // Современное право. – 2007. – № 7. – С. 13–19.
22. Якушев А. О. Субъективные права и интересы в налоговом праве / А. О. Якушев // Финансовое право. – 2006. – № 9. – С. 29–32.
23. Копина А. А. Профилактика нарушений налогового законодательства: новые «идеи» ФНС России / А. А. Копина // Налоги. – 2018. – № 17. – С. 1, 3–6.
24. Карасева М. В. Финансовое правоотношение / М. В. Карасева. – Воронеж : Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 1997. – 304 с.
25. Тархов В. А. Советское гражданское право / В. А. Тархов. – Саратов, 1978. – 230 с.
26. Алиев Т. Т. Понятие и содержание осуществления субъективного права и исполнения юридической обязанности в гражданских правоотношениях / Т. Т. Алиев // Российская юстиция. – 2016. – № 1. – С. 7–9.
27. Вавилин Е. В. Действие механизма осуществления прав и исполнения обязанностей / Е. В. Вавилин // Арбитражный и гражданский процесс. – 2009. – № 5. – С. 2–4.
28. Назаров В. Н. Конституционные основы защиты прав налогоплательщиков / В. Н. Назаров // Финансовое право. – 2007. – № 9. – С. 22–26.
29. Алексеев С. С. Общая теория права / С. С. Алексеев. – М., 1981. – Т. 1. – 360 с.
30. Долинская В. В. Предпринимательское право : учеб. / В. В. Долинская. – 2-е изд., изм. и доп. – М., 2004. – 208 с.
31. Попондопуло В. Ф. Правовой режим предпринимательства / В.Ф. Попондопуло. – СПб., 1994. – 208 с.
32. Иоффе О. С. Обязательственное право / О. С. Иоффе. – СПб., 2004. – 837 с. – (Избр. тр. Т. 3).
33. Гражданское право. Часть первая : учеб. / отв. ред. В. П. Мозолин, А. И. Масляев. – М. : Юристъ, 2005. – 719 с.
34. Сушкова О. В. Основания исполнения обязательств / О. В. Сушкова // Современное право. – 2016. – № 8. – С. 41–46.
35. Винницкий Д. В. Принцип добросовестности и злоупотребление правом в сфере налогообложения / Д.В. Винницкий // Право и экономика. – 2003. – № 1. – С. 59–64.
36. Pålsson R. Inledning till skatteratten / R. Pålsson. – Andra upplagan. – Uppsala : Iustus Förlag, 2001. – 216 s.

## REFERENCES

1. Grachev V.V. On the question of the legal nature of the fulfillment of an obligation. *Zakon*, 2012, no. 9, pp. 137–146. (In Russ.).
2. Tolstoy V.S. *Execution of obligations*. Moscow, 1973. 208 p. (In Russ.).
3. Sergeev A.P. (ed.) *Civil law*. Moscow, 2008. Vol. 1. 1006 p. (In Russ.).
4. Sarbash S.V. *Fulfillment of a contractual obligation*. Moscow, 2005. 636 p. (In Russ.).
5. Vavilin E.V. Secondary Right in the Mechanism of Exercise of Rights and Performance of Duties. *Vestnik Saratovskoi gosudarstvennoi akademii prava*, 2009, no. 1 (65), pp. 77–80. (In Russ.).
6. Kolodub G.V. Selected aspects of the methodology for the study of the execution of civil legal obligations. *Yurist*, 2013, no. 5, pp. 33–36. (In Russ.).
7. Krasavchikov O.L. (ed.) *Soviet civil law*. Moscow, 1985. Vol. 1. 544 p. (In Russ.).
8. Braginskiy M.I., Vitryanskiy V.V. *Contract Law: General Provisions*. Moscow, 1997. 847 p. (In Russ.).
9. Baygusheva Yu.V. *Bank guarantee*, Cand. Diss. Thesis. St. Peterburg, 2008. 24 p. (In Russ.).
10. Rodionova O.M. On the question of the legal nature of the fulfillment of obligations. *Pravo i ekonomika*, 2011, no. 4, pp. 65–67. (In Russ.).
11. Kolodub G.V. The problem of correlation of legal categories (phenomena) “execution of a civil obligation”, “execution of a civil obligation” and “execution of a contract”. *Yurist*, 2013, no. 24, pp. 38–43. (In Russ.).
12. Vitryanskiy V.V. The concept and parties of the obligation. Execution of obligations. *Khozyaistvo i pravo*, 1995, no. 8, pp. 3–20. (In Russ.).
13. Gavze F.I. *Obligations law (general provisions)*. Minsk, Belarusian State University Publ., 1968. 128 p. (In Russ.).
14. Dolinskaya V.V. Subjective rights, their exercise and protection. *Zakony Rossii: opyt, analiz, praktika*, 2015, no. 11, pp. 3–14. (In Russ.).
15. Gribanov V.P. *Exercise and protection of civil rights*. Moscow, 2001. 411 p. (In Russ.).
16. Gruzdev V.V. Exercise of subjective civil rights and execution of civil obligations. *Zakony Rossii: opyt, analiz, praktika*, 2017, no. 8, pp. 91–96. (In Russ.).
17. Vavilin E.V. Civil relations in the mechanism of the implementation of subjective rights and the execution of subjective obligations. *Zhurnal rossiiskogo prava*, 2007, no. 7, pp. 49–59. (In Russ.).
18. Vinnickiy D.V. *Russian tax law: problems of theory and practice*. St. Peterburg, Yuridicheskii tsentr Press, 2003. 397 p. (In Russ.).
19. Matuzov N.I. *Personality. The rights. Democracy. Theoretical problems of subjective law*. Saratov, 1972. 292 p. (In Russ.).
20. Vavilin E.V. The concept and mechanism for the exercise of civil rights and the execution of duties. *Zhurnal rossiiskogo prava*, 2004, no. 5, pp. 35–43. (In Russ.).
21. Polishuk I. The concept and signs of tax obligation. *Sovremennoe pravo*, 2007, no. 7, pp. 13–19. (In Russ.).
22. Yakushev A.O. Subjective rights and interests in tax law. *Finansovoe pravo*, 2006, no. 9, pp. 29–32. (In Russ.).
23. Kopina A.A. Prevention of violations of tax legislation: new "ideas" of the Federal Tax Service of Russia. *Nalogi*, 2018, no. 17, pp. 1, 3–6. (In Russ.).
24. Karaseva M.V. *Financial legal relationship*. Voronezh, Voronezh State University Publ., 1997. 304 p. (In Russ.).
25. Tarkhov V.A. *Soviet civil law*. Saratov, 1978. 230 p. (In Russ.).
26. Aliev T.T. The concept and content of the exercise of subjective right and the fulfillment of a legal obligation in civil legal relations. *Rossiiskaya yustitsiya*, 2016, no. 1, pp. 7–9. (In Russ.).
27. Vavilin E.V. The action of the mechanism for the exercise of rights and performance of duties. *Arbitrazhnyi i grazhdanskii protsess*, 2009, no. 5, pp. 2–4. (In Russ.).
28. Nasarov V.N. Constitutional framework for the protection of taxpayers' rights. *Finansovoe pravo*, 2007, no. 9, pp. 22–26. (In Russ.).
29. Alekseev S.S. *General theory of law*. Moscow, 1981. Vol. 1. 360 p. (In Russ.).
30. Dolinskaya V.V. *Business Law, Textbook*. Moscow, 2004. 208 p. (In Russ.).
31. Popondopulo V.F. *Legal regime of entrepreneurship*. St. Peterburg, 1994. 208 p. (In Russ.).

32. Ioffe O.S. *Obligatory law*, Selected Works, vol. 3. St. Peterburg, 2004. 837 p. (In Russ.).
33. Mozolin V.P., Maslyayev A.I. (eds.) *Civil law. Part one: Tutorial*. Moscow, Yurist Publ., 2005. 719 p. (In Russ.).
34. Sushkova O.V. Grounds for the fulfillment of obligations. *Sovremennoe pravo*, 2016, no. 8, pp. 41–46. (In Russ.).
35. Vinnickiy D.V. The principle of good faith and abuse of law in the field of taxation. *Pravo i ekonomika*, 2003, no. 1, pp. 59–64. (In Russ.).
36. Pålsson R. *Introduction to the tax wheel*, 2nd ed. Uppsala,ustus Forlag, 2001. 216 p. (In Swedish).

#### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

**Красюков Андрей Владимирович** – кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права  
Воронежский государственный университет  
394006, Россия, г. Воронеж, Университетская пл., 1  
E-mail: kav@law.vsu.ru  
SPIN-код РИНЦ: 2065-6411; AuthorID: 356148

#### INFORMATION ABOUT AUTHOR

**Krasyukov Andrey Vladimirovich** – PhD in Law, Associate Professor, Department of Financial Law  
Voronezh State University  
1, Universitetskaya pl., Voronezh, 394006, Russia  
E-mail: kav@law.vsu.ru  
RSCI SPIN-код: 2065-6411; AuthorID: 356148

#### БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Красюков А.В. Исполнение налогового обязательства / А.В. Красюков // Правоприменение. – 2021. – Т. 5, № 4. – С. 135–147. – DOI: 10.52468/2542-1514.2021.5(4).135-147.

#### BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Krasyukov A.V. Tax obligation fulfillment. *Pravoprimenie = Law Enforcement Review*, 2021, vol. 5, no. 4, pp. 135–147. DOI: 10.52468/2542-1514.2021.5(4).135-147. (In Russ.).