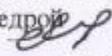


Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
(ФГБОУ ВО «АмГУ»)

Факультет юридический
Кафедра Конституционного права
Направление подготовки 40.03.01 – Юриспруденция
Направленность (профиль) образовательной программы Государственно-
правовой

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ

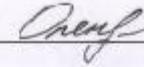
Зав.кафедрой

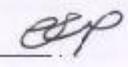
 С. В. Чердаков

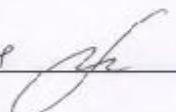
« 13 » 06 2018 г.

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

на тему: Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и
сборов

Исполнитель
студент группы 42106 2 13.06.2018  К.Е. Опенько

Руководитель
доцент, к.ю.н. 13.06.2018  С. В. Чердаков

Нормоконтроль 14.06.18  О. В. Громова

Благовещенск 2018

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
(ФГБОУ ВО «АмГУ»)

Факультет юридический
Кафедра конституционного права

УТВЕРЖДАЮ

Зав.кафедрой

_____ С.В. Чердаков
« ____ » _____ 2017 г.

З А Д А Н И Е

К выпускной квалификационной работе студента группы 421 об-2 Опенько Кирилла Евгеньевича.

1. Тема выпускной квалификационной работы: Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов

утверждена приказом от 27.03.2017 года № 671-уч.

2. Срок сдачи студентом законченной работы: 13.06.2018.

3. Исходные данные к выпускной квалификационной работе: налогообложение, налоговое планирование, оптимизация, минимизация, уклонение от уплаты налогов, специальная юридическая литература.

4. Содержание выпускной квалификационной работы: История развития налогообложения в России, правовая основа налогообложения хозяйствующих субъектов, теоретические и правовые основы налогового планирования хозяйствующих субъектов.

5. Перечень материалов приложения: нет.

6. Консультанты по выпускной квалификационной работе (с указанием относящихся к ним разделов): нет.

7. Дата выдачи задания 13.10.2017.

Руководитель выпускной квалификационной работы: старший преподаватель С.А. Кадыханова.

Задание принял к исполнению: 27.11.2016 _____

РЕФЕРАТ

Бакалаврская работа содержит 51 страницы, 50 источника.

ПОНЯТИЕ, СРОКИ И ПОРЯДОК ИСПОЛНЕНИЯ НАЛОГОВОЙ ОБЯЗАННОСТИ, СТРУКТУРА И ПРИЧИНЫ ВОЗНИКНОВЕНИЯ ЗАДОЛЖЕННОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ ПО ПЛАТЕЖАМ В БЮДЖЕТ, ДИСПОЗИТИВНЫЕ И ИМПЕРАТИВНЫЕ СПОСОБЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ИСПОЛНЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАННОСТЕЙ, СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ ЗАДОЛЖЕННОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ ПО ПЛАТЕЖАМ В БЮДЖЕТ, ПЕРСПЕКТИВЫ ЕЕ СОКРАЩЕНИЯ

Целью бакалаврской работы является исследование правовых основ обеспечения исполнения налогоплательщиками обязательств, возникающих из налогового законодательства и связанных с уплатой налогов (сборов), выявление и анализ причин возникновения налоговой задолженности, установление ее структуры, современного состояния и нахождение путей ее сокращения.

Объектом исследования являются общественные отношения, возникающие в процессе налогообложения и налогового администрирования.

Предметом исследования выступают соответствующие нормы законодательства о налогах и сборах, возникающие в связи с налогообложением и обеспечением исполнения налогоплательщиками налоговых обязательств, а также практика их применения.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	5
1 Понятие налоговой обязанности в соответствии законодательства	8
2 Структура задолженности налогоплательщиков по платежам в бюджет, причины ее возникновения	13
3 Диспозитивные способы обеспечения исполнения обязанности налогоплательщиков по платежам в бюджет: залог и поручительство, их правовая природа, условия применения	17
4 Императивные способы обеспечения исполнения обязанности налогоплательщиков по платежам в бюджет: взыскание пени, приостановление операций по счетам, ареста имущества	28
5 Правовое состояние задолженности налогоплательщиков по платежам в бюджет и перспективы ее сокращения на современном этапе	40
Заключение	45
Библиографический список	47

ВВЕДЕНИЕ

Как известно, налоги, будучи экономической категорией, возникли одновременно с появлением государства и выступали в качестве основного источника финансового обеспечения различных аспектов его деятельности.

Налоги - это важное звено экономических отношений в любом обществе. В современных условиях налоги являются важной составляющей экономической и финансовой безопасности государства, поскольку обеспечивают все уровни экономической системы страны финансовыми ресурсами. Налоговый компонент охватывает как безопасность общества, так и всего государства, регионов, предприятий, учреждений, организаций, семей и отдельного человека. В нынешнее время наиболее пятидесяти процентов доходов государственного бюджета обеспечивается за счет налоговых поступлений. Налоги представляют собой один из наиболее эффективных инструментов государственного регулирования, как национальной экономики, так и международных экономических процессов. От налогового законодательства страны напрямую зависит эффективность всей его финансовой деятельности.

Любой гражданин своего общества должен участвовать в финансировании общественных затрат государства и общества наравне с другими.

Разработка эффективной налоговой системы является одной из приоритетных задач для Российской Федерации. Одной из серьезных проблем на пути разрешения этой задачи является неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налогов и сборов, вследствие чего бюджеты различных уровней ощущают неполноту поступлений в бюджет, что приводит к перебоям в выплате заработной платы в бюджетной сфере, пенсий, социальных выплат.

Для того чтобы гарантировать своевременное и полное поступление налогов и сборов в бюджет, предупреждение ущерба от их несвоевременного или неполного поступления, используются различные способы. Важным правовым инструментом для налоговой системы Российской Федерации является обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов.

С формированием в Российской Федерации рыночной экономической системы налогообложения кардинальным образом изменились субъекты налоговых правоотношений, а именно, при командно-административной системе основными налогоплательщиками являлись государственные предприятия, в условиях рыночной экономики – основными субъектами, на которых лежит обязанность по уплате налога, являются частные организации различных форм собственности, физические лица, государственные, муниципальные учреждения. В связи с этим, в условиях развивающейся рыночной экономики, и правовые инструменты, применяемые для обеспечения поступления налогов и сборов в бюджет Российской Федерации, должны быть соответствующими. Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов это один из современных правовых институтов, отвечающих требованиям сегодняшнего этапа развития российской экономики.

Налоговая обязанность проявляется в обязанности налогового органа - властного субъекта, осуществлять возложенные на него государством функции в сфере налогообложения, а также в налоговой обязанности налогоплательщиков, выражающаяся в налоговом учете, уплате налогов и представлении отчетности.

Обязанностью налогоплательщика заключается, в том, чтобы уплатить законно установленный, правильно исчисленный, в определенном размере, с соблюдением установленного порядка и срока налог или сбор.

Государство вправе и обязано принимать меры по регулированию налоговых правоотношений в целях защиты законных интересов, как общества, так и налогоплательщиков. Налоговые отношения строятся на принципах власти и подчинения и регулируются путем властных предписаний со стороны государства. Основанием применения со стороны государства мер принудительного исполнения обязанности по уплате налога является ее неисполнение либо ненадлежащее исполнение налогоплательщиком в добровольном порядке.

Целью бакалаврской работы является исследование правовых основ обеспечения исполнения налогоплательщиками обязательств, возникающих из

налогового законодательства и связанных с уплатой налогов (сборов), выявление и анализ причин возникновения налоговой задолженности, установление ее структуры, современного состояния и нахождение путей ее сокращения.

Для ее достижения были поставлены следующие задачи:

- определить понятие налоговой обязанности, рассмотреть сроки и порядок ее исполнения,
- установить структуру задолженности налогоплательщиков по платежам в бюджет, причины ее возникновения, проанализировав их,
- рассмотреть способы обеспечения исполнения налогоплательщиками установленной законом обязанности по платежам в бюджет, определить их правовую природу, условия применения,
- определить современное состояние задолженности по платежам в бюджет, проанализировать перспективы ее сокращения,
- изучить правовые основы способов обеспечения исполнения налоговых обязательств в российском законодательстве,
- внести предложения по совершенствованию законодательства, регламентирующего исследуемый институт.

Объектом исследования являются общественные отношения, возникающие в процессе налогообложения и налогового администрирования.

Предметом исследования выступают соответствующие нормы законодательства о налогах и сборах, возникающие в связи с налогообложением и обеспечением исполнения налогоплательщиками налоговых обязательств, а также практика их применения.

Материал бакалаврской работы сгруппирован в следующую структуру: введение, пять разделов, заключение, библиографический список.

1 ПОНЯТИЕ НАЛОГОВОЙ ОБЯЗАННОСТИ В СООТВЕТСТВИИ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Суть понятия налоговой обязанности, содержится в Налоговом кодексе Российской Федерации, заключается она в том, что граждане имеют конституционную обязанность, а конкретно своевременно и в полном объеме уплачивать налоги и сборы, установленные государством. Статья 57 Конституции Российской Федерации гласит: «Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют»¹.

Согласно налоговому законодательству обязанности по уплате налогов и сборов возлагается как на физических лиц, так и на организации, которые образованы в соответствии с законодательством нашей страны. Все физические лица, наряду с гражданами Российской Федерации, иностранцы, лица без гражданства входят в число лиц обязанных платить законно установленные налоги и сборы.

Обязанность по уплате налогов может возникнуть после установленных законодательством Российской Федерации обстоятельств и до конца их действия.

Налоговая обязанность возникает с момента приобретения объекта конкретного налога или сбора, но только при условии, что между этим объектом и субъектом уплаты налогов существует непосредственная, специфическая для каждого объекта налоговых правоотношений, связь. Например, у физического лица, арендующего земельный участок, являющийся недвижимым имуществом, не возникает обязанность платить такие налоги как, имущественный, земельный. Указанные налоги будет платить только лицо, которому этот земельный участок принадлежит на праве собственности.

Еще одним обстоятельством является наступление срока уплаты сбора

¹Конституция РФ (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (в ред. ФЗ от 21.07.2014 № 11-ФЗ) // Собр. законодательства Российской Федерации. 2014. № 31. Ст. 4398.

или налога. Только при одновременной совокупности всех этих обстоятельств может возникнуть обязанность по уплате того или иного налога или сбора.

Сроки уплаты налогов или сборов определяются различными способами, например, самым простым вариантов определения срока является установление календарной даты. Могут указываться конкретные события, при наступлении или совершении которых возникает обязанность уплаты налогов.

Обязанность по уплате налогов может быть исполнена в порядке, который установлен законодательством Российской Федерации. Например, налогоплательщик должен исполнить обязанность по уплате налога (сбора) самостоятельно и в установленный законом срок.

Однако Федеральным законом Российской Федерации № 401-ФЗ от 16.11.2011 года «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» в часть 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации внесены изменения, в результате которых обязанность налогоплательщика по уплате налога (сбора) теперь может быть исполнена иным лицом, закон установил: «Уплата налога может быть произведена за налогоплательщика иным лицом. Иное лицо не вправе требовать возврата из бюджетной системы Российской Федерации уплаченного за налогоплательщика налога»².

Физические лица, которые в силу различных обстоятельств не имеют возможности исполнить надлежащим образом обязанности по уплате налога или сбора, оплачиваются родственниками, знакомыми, тем самым имея положительный характер, который отражается на пополнении казны Российской Федерации.

Основанием для направления налоговым органом требования об уплате налога является неисполнение или ненадлежащее исполнение налогоплательщиком обязанности по уплате налога. Также применение мер принудительного исполнения обязанности по уплате налога, в том числе взыскания налога или

² Федеральный закон Российской Федерации «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 30.11.2016 № 401-ФЗ // Российская газета. 2016. 5 декабря. № 275. Ст. 3456.

сбора за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банке; взыскание налога или сбора за счет имущества налогоплательщика.

Долг по уплате налога является исполненным налогоплательщиком в следующих случаях: с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика при наличии на нем денежных средств в достаточном количестве; с момента передачи физическим лицом в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации денежных средств в достаточном количестве; с момента отражения на лицевом счете организации операции по перечислению денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации; со дня внесения физическим лицом в банк, кассу местной администрации либо в организацию федеральной почтовой связи наличных денежных средств для их перечисления в бюджетную систему Российской Федерации; со дня вынесения налоговым органом решения о зачете сумм излишне уплаченных или сумм излишне взысканных налогов, пеней, штрафов в счет исполнения обязанности по уплате налога; со дня удержания сумм налога налоговым агентом, если обязанность по исчислению и удержанию налога из денежных средств налогоплательщика возложена на налогового агента; со дня уплаты декларационного платежа в соответствии с федеральным законом об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами; со дня предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика или со счета иного лица в банке в счет возмещения ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации в результате преступлений по ст.ст. 198-199.2 УК РФ.

К тому же имеют место прецеденты, когда субъект налоговых правоотношений не имеет возможности исполнить налоговую обязанность надлежащим образом по своей сути.

Для примера рассмотрим несколько ситуаций, ребенок, достигший 18 лет,

но обучающийся в ВУЗе очно на платной основе, за которого денежные средства вносит юридическое лицо (по договору, юридическое лицо, куда ребенок поступил на работу, либо юридическое лицо, где работают родители), имеет, с точки зрения закона, материальную выгоду, которая должна заканчиваться уплатой налога, но при предъявлении ему такого требования он его исполнить не сможет, так как у него нет собственного имущества, заработка, он находится на иждивении родителей, объект налогообложения у него возникает искусственно. Либо, к примеру, гражданин получил в наследство недвижимое имущество, при этом он обладает незначительным доходом, налог на данную недвижимость рассчитывается, исходя кадастровой стоимости недвижимости, которая приближена к рыночной стоимости, исходя, из этого гражданин не сможет исполнить налоговое обязательство, потому что низкий доход не позволяет совершить данное действие. Следовательно, продать данную квартиру он не сможет, так как налоговое законодательство Российской Федерации запрещает совершать сделки с имуществом, налог на которое не уплачен. Таким образом, в жизни имеют место ситуации, не урегулированные законодательно и являющиеся одними из причин неисполнения либо ненадлежащего исполнения налоговой обязанности.

Также необходимо отметить основания, по которым обязанность по уплате налога считается прекращенной, они установлены в статьях 44 и 45 Налогового кодекса Российской Федерации³.

Первым основанием является непосредственное исполнение налоговой обязанности: в подпункте 1 п. 3 ст. 44 говорится о том, что налоговая обязанность прекращается уплатой налога или сбора налогоплательщиком (плательщиком сбора); прекращение влечет принятие налоговым органом решения о зачете налоговой обязанности, например, гражданин имеет налоговую льготу в связи с приобретением им жилого помещения, он может ходатайствовать о возвращении ему этих денег либо зачесть их в счет предстоящих платежей; еще

³Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018) (с изм. и доп. вступ. в силу с 1.06.2018) // Собрание законодательства. 1998. 3 августа. № 36. Ст. 3824.

одним из оснований прекращения налоговой обязанности является, например, процедура банкротства, так как в ходе осуществления данной процедуры происходит погашение всех долгов, налогов, иных обязательных платежей; смерть налогоплательщика либо признание его решением суда умершим закон называет в качестве самостоятельных оснований для прекращения определенных налоговых обязательств, а именно, имущественных налогов, где есть поимущественный налог, там налогоплательщик требуется лично, он должен явиться на основании налогового уведомления на почту, в Сбербанк и уплатить этот налог, а поскольку его нет, то налоговая обязанность считается прекращенной; еще одним основанием считать налоговую обязанность прекращенной является ликвидация организации-налогоплательщика, ликвидация организации налогоплательщика прекращает его налоговую обязанность, но на самом деле это очень редкий случай, потому что в процессе ликвидации ликвидационная комиссия уплачивает налоги, или в процессе банкротства погашаются обязательные платежи, это ситуация, когда имеет место ликвидация организации, нет процедуры банкротства, а имущества хватает для удовлетворения требований первых трех очередей, на платежи в бюджет (четвертая очередь) – денежных средств не имеется.

2 СТРУКТУРА ЗАДОЛЖЕННОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ ПО ПЛАТЕЖАМ В БЮДЖЕТ, ПРИЧИНЫ ЕЕ ВОЗНИКНОВЕНИЯ

Налоговая задолженность является негативным экономическим фактором, и растущее из года в год ее абсолютное значение остается серьезной проблемой, ограничивающей объем финансовых ресурсов страны и возможности решения социальных программ.

По своей структуре задолженность налогоплательщиков по платежам в бюджет представляет собой задолженность, возникающую вследствие неисполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налогов и (или) сборов; задолженность, возникающую вследствие неуплаты пеней; задолженность по денежным взысканиям (штрафам), применяемым в качестве налоговых санкций к налогоплательщикам за совершение налогового правонарушения.

Кроме того, задолженность по налогам и сборам распределяется по различным уровням: задолженность налогоплательщиков по федеральным налогам и сборам; задолженность налогоплательщиков по региональным налогам и сборам; задолженность налогоплательщиков по местным налогам и сборам.

Имеет место задолженность налогоплательщиков по конкретным видам налогов. Так, например, задолженность по налогу на добавленную стоимость или задолженность по единому социальному налогу.

Понятие задолженности по налогам и сборам составляют недоимка по налогам (сборам), пени за просрочку налоговых платежей и штрафы за нарушение налогового законодательства, а также проценты за пользование бюджетными средствами, начисляемые и подлежащие возврату налогоплательщиком в соответствии с п. 17 ст. 176.1 Налогового кодекса Российской Федерации⁴.

Под недоимкой ст. 11 Налогового кодекса Российской Федерации⁵ понимается сумма долга налогоплательщиков перед бюджетной системой Российской Фе-

⁴Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018) (с изм. и доп. вступ. в силу с 1.06.2018) // Собрание законодательства. 1998. 3 августа. № 36. Ст. 3824.

⁵ Там же. Ст. 11.

дерации (бюджетами всех уровней и государственными внебюджетными фондами) только по суммам начисленных, но не уплаченных своевременно и в полном объеме налогов и сборов⁶.

Задолженность— это наличие долгов, невыполненных обязательств. В налоговом праве нередко используется термин «налоговый долг», под которым, понимается налоговое правоотношение, возникшее вследствие неуплаты (неперечисления)обязанным лицом в предусмотренный законом или измененный срок налога (сбора), пеней, штрафа. Также различают совокупную налоговую задолженность—это суммарный объем выявленных и подтвержденных налоговых непоступлений законодательно установленных налогов и сборов, начисленных пеней и штрафных санкций⁷.

Налоговая задолженность организаций формировалась под воздействием различных причин, которые в то или иное время в большей или меньшей степени воздействовали на ее величину. Первоначальными причинами возникновения налоговой задолженности хозяйствующих субъектов перед бюджетами всех уровней явилось ухудшения финансового состояния налогоплательщиков, в результате общего экономического кризиса в стране. Кроме того, на возникновение и увеличение налоговой задолженности юридических лиц повлиял высокий уровень налоговой нагрузки, зафиксированный до начала налоговой реформы 2001-2002 годов и составляющий примерно 45-60% доходов. Росту неплатежей способствовала низкая эффективность судебной системы, уровень налоговой дисциплины предприятий-налогоплательщиков. Кроме общих экономических причин, влияющих на образование налоговой задолженности, следует выделить специфические причины организационно-управленческого характера действий налоговых органов. Специфические факторы роста налоговой задолженности можно разделить на задолженность в виде сумм доначисленных налогов в результате мероприятий налогового контроля; неуплату текущих (авансовых) платежей; задолженность, связанную с изменением места учета

⁶Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018) (с изм. и доп. вступ. в силу с 1.06.2018) // Собрание законодательства. 1998.3 августа. № 36. Ст. 3824.

⁷Клокова А.В. Уплата налогов и сборов. Как получить отсрочку. М., 2008. С. 36.

налогоплательщика. Следует отметить, что количество до начисленных налогов часто не соответствует сумме, поступающей впоследствии от организаций в бюджет и внебюджетные фонды.

Кроме того, к причинам возникновения задолженности налогоплательщиков по платежам в бюджет следует отнести намеренные действия налогоплательщика по неуплате налога; ошибки налогоплательщика при исполнении обязанности по уплате налогов (например, указание в платежном поручении неверных реквизитов банка, налогового органа, не той суммы), отсутствие денежных средств на счете налогоплательщика по объективным причинам (задержка исполнения платежных поручений банками, задолженность по картам при расчетах вследствие нечеткой работы банков, иных финансовых органов, налоговых органов).

Вне зависимости от того, какая задолженность рассматривается и анализируется, приостановленная или безнадежная ко взысканию, недоимка временного характера или взыскиваемая, совокупность налоговой задолженности делится на две взаимосвязанные чередующиеся категории: урегулированная задолженность и неурегулированная задолженность.

Под урегулированной задолженностью подразумевается задолженность, в отношении которой применены методы урегулирования налоговым органом или налогоплательщиком, такие как:

- реструктуризация долгов;
- отсрочка, рассрочка или налоговый кредит по решению нпо решению налогового органа;
- отсрочка, рассрочка по решению суда;
- приостановление мер взыскания до принятия решения арбитражного суда, вышестоящего налогового органа по существу;
- задолженность, в отношении которой применен весь порядок бесспорного взыскания, вплоть до передачи в Службу судебных приставов;
- задолженность, в отношении которой инициирована процедура банкротства.

Неурегулированная задолженность состоит из задолженности безнадежной ко взысканию, которую невозможно взыскать в силу определенных обстоятельств (смерть налогоплательщика, невозможность установления его фактического местонахождения, регистрация налогоплательщика по подложным документам, ликвидация в порядке банкротства и др.), а также из недоимки, то есть величины налога, неуплаченного в установленный срок, в отношении которой действуют сроки применения мер взыскания и урегулирования путем изменения срока их уплаты.

Следует отметить, что государством законодательно установлен механизм урегулирования таких ситуаций в целях снижения вне зависимости от характера, причин возникновения и статусного уровня налоговой задолженности.

ДИСПОЗИТИВНЫЕ СПОСОБЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ ПО ПЛАТЕЖАМ В БЮДЖЕТ: ЗАЛОГ, ПОРУЧИТЕЛЬСТВО, ИХ ПРАВОВАЯ ПРИРОДА, УСЛОВИЯ ПРИМЕНЕНИЯ

Глава 11 Налогового кодекса Российской Федерации посвящена вопросам способов исполнения налоговых обязательств, данная глава раскрывает назначение и порядок применения того или иного способа.

В статье 72 Налогового кодекса Российской Федерации перечислены диспозитивные способы обеспечения исполнения обязанности налогоплательщика, такие как: залог имущества, поручительство, пеня, приостановление операций по счетам налогоплательщика-организации, налогового агента-организации, плательщика сбора-организации или налогоплательщика-индивидуального предпринимателя, а также арест имущества⁸.

Конституционный Суд Российской Федерации подчеркнул, что «в целях обеспечения выполнения публичной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы, а также возмещения ущерба, понесенного казной в результате неисполнения этой обязанности, законодатель вправе устанавливать меры налогового принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства⁹.

Предметом залога могут выступать товары, в том числе валюта, валютные ценности, ценные бумаги, транспортные средства и другое имущество. При этом залог имущества, поручительство и пеня перешли в сферу налогового законодательства, применяемые гражданским законодательством, как способы обеспечения исполнения обязательств. Приостановление операций по счетам в банке и наложение ареста на имущество налогоплательщика известно процессуальному законодательству.

Способы обеспечения исполнения налоговых обязательств можно под-

⁸Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018) (с изм. и доп. вступ. в силу с 1.06.2018) // Собрание законодательства. 1998.3 августа. № 36. Ст. 3824.

⁹Постановление Конституционного Суда РФ от 15.07.1999 № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции» // Российская газета. 1999. 3 августа. № 150. С. 234.

разделить на императивные и диспозитивные.

Так, основной особенностью диспозитивных способов сокращения задолженности налогоплательщиков по платежам в бюджет является то, что их основными исполнителями являются налогоплательщики, которым также принадлежит инициатива в решении вопроса об использовании залога, поручительства. Собственно эти два способа являются инструментом сотрудничества честного налогоплательщика с налоговым органом.

Залог и поручительство, применяемые во взаимоотношениях между государством и налогоплательщиками, не тождественны одноименным способам, которые применяются в гражданско-правовом обороте, но их суть совпадает.

Наиболее наглядно сущность и предназначение залога изложена русским правоведом и государственным деятелем Победоносцевым К.П. в своих трудах. Так, «Всякое личное обязательство, - пишет Победоносцев К.П., - возлагает на одну сторону обязанность выполнить его, а другой предоставляет право требовать добровольного выполнения, в случае неисполнения которого производится принудительное исполнение. По требованию стороны, имеющей бесспорное право, общественная власть обращает имущество обязанной стороны на удовлетворение требования. Тем не менее, в указанном случае право кредитора возникает не из самого обязательства, а из приговора общественной власти и относится к наличному имуществу должника, которое оказывается у него в наличии в момент взыскания и, если на момент взыскания у должника нет имущества, кредитору не из чего требовать удовлетворения. Кредитор, доверяя личности должника, приобретает право только на его действия, а не на его имущество, и должник при этом ничем не ограничен в его отчуждении. Кредитор не имеет никакого преимущества перед аналогичными кредиторами, даже если его долговое требование возникло раньше, чем у других. У него и иных кредиторов оказывается равное неопределенное обеспечение всем имуществом должника, которое окажется у него в наличии в момент взыскания, а в случае его несостоятельности кредиторы понесут одинаковые потери»¹⁰.

¹⁰Шершеневич Г.Ф. Наука гражданского права в России. Казань, 1983. С. 86.

Залог как способ обеспечения исполнения обязательств имеет многовековую историю. В первый период развития залога в римском праве преобладали интересы кредитора, залог носил название фидуция (fiducia), от слова доверие (fides). Такой тип отношений, построен на доверии, должник передавал свое имущество кредитору, отчуждая его «на вере», то есть, доверяя кредитору в том, что тот возвратит ему это имущество после уплаты долга. Если долг возвращался, имущество должника возвращалось ему, в противном случае кредитор имел право реализовать заложенное имущество, получив денежное вознаграждение в уплату долга, или принять его в свою собственность¹¹.

Впоследствии в понятие права на залог стали вкладывать не смысл перехода права собственности, а перехода правомочия владения и пользования заложенным имуществом, служившего кредитору вместо процентов и вместе с тем являвшегося средством принуждения должника к скорейшей уплате долга. Такой залог назывался пигнус (pignus)¹².

Третьей формой залога стала «*invectae illata*», при которой в случае найма сельского имущества наниматель закладывал кредитору свой инвентарь в обеспечение принятых на себя обязательств, при этом кредитор становился залогопринимателем без всякого фактического обладания вещью и только в случае неисполнения своих обязательств должником, получал право на иски, с помощью которых истребовал для себя право на заложенную вещь. Впоследствии такая форма залога под именем ипотеки распространилась и на все другие виды имущества (не только сельскохозяйственного), особенно часто стал использоваться залог недвижимости¹³.

Гражданский кодекс Российской Федерации выделяет залог в отдельный правовой институт и признает за ним значение обеспечительного обязательства.

Пункт 7 ст. 73 Налогового кодекса Российской Федерации¹⁴ устанавливает, что к правоотношениям, возникающим при установлении залога в качестве

¹¹ Новицкий И.Б. Римское частное право: учебник. М., 1997. С. 135.

¹² Там же. С. 139.

¹³ Там же. С. 142.

¹⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018) (с изм. и доп. вступ. в силу с 1.06.2018) // Собрание законодательства. 1998.3 августа. № 36. Ст. 3824.

способа обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, применяются положения гражданского законодательства, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Таким образом, за этими изъятиями, залог имущества в налоговых правоотношениях регулируется параграфом 3 главы 23 Гражданского кодекса Российской Федерации «Залог», Федеральным законом Российской Федерации от 29.05.1992 г. №2872-1 «О залоге» в части, не противоречащей положениям Гражданского кодекса Российской Федерации, а также Федеральным законом Российской Федерации от 16.07.1998 г. №102-ФЗ «Об ипотеке (залоге недвижимости)».

Статья 73 Налогового кодекса Российской Федерации не дает определения понятия залога имущества. Это определение содержится в п. 1 ст. 334 Гражданского кодекса Российской Федерации, где указывается, что кредитор по обеспеченному залогом обязательству (залогодержатель) имеет право в случае неисполнения должником этого обязательства получить удовлетворение из стоимости заложенного имущества преимущественно перед другими кредиторами лица, которому принадлежит это имущество (залогодателя), за изъятиями, установленными законом¹⁵.

Таким образом, обеспечение залогом может использоваться при предоставлении налогоплательщику отсрочки, рассрочки и инвестиционного налогового кредита, порядок предоставления которых регламентируется главой 9 Налогового кодекса Российской Федерации. Указанное условие носит императивный характер. В силу публичности и властности налоговых правоотношений здесь невозможно свободное применение той или иной правовой конструкции по согласованию сторон. Кроме того, причины, по которым изменяются сроки исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, конкретно определены законом и расширительному толкованию не подлежат.

Особое внимание следует уделить содержащемуся в ст. 63 Налогового кодекса Российской Федерации перечню органов, уполномоченных принимать ре-

¹⁵Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 23.05.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 3.06.2018) // Собрание законодательства. 1994. 5 декабря. № 32. Ст. 3301.

шения об изменении срока уплаты налога и сбора. К ним относятся: Министерство финансов Российской Федерации, соответствующие финансовые органы субъекта Российской Федерации и муниципального образования, Федеральная таможенная служба Российской Федерации, уполномоченные органы, осуществляющие контроль за уплатой государственной пошлины, органы внебюджетных фондов, все они вправе принимать решения об изменении сроков уплаты налогов и сборов в пределах своей компетенции¹⁶.

Говоря об обеспечении исполнения налоговой обязанности при помощи залога, законодатель употребляет формулировку «может быть обеспечена», в силу чего можно прийти к выводу о факультативности избрания такого способа обеспечения исполнения налоговой обязанности. Основанием для возникновения залога в налоговых правоотношениях является договор.

В пункте 2 ст. 73 Налогового кодекса Российской Федерации говорится об оформлении залога имущества по договору между налоговым органом и залогодателем, при этом указывается, что залогодателем может быть как сам налогоплательщик, так и третье лицо¹⁷. Такое правовое регулирование обусловлено действием в залоговых правоотношениях реального, а не личного кредита, принципом, согласно которому кредитор верит не лицу, а вещи. В Налоговом кодексе Российской Федерации ничего не говорится о регулировании отношений, возникающих в таком случае между налогоплательщиком и третьим лицом. В этом случае применяются нормы гражданского законодательства Российской Федерации.

Договор о залоге, его форме и регистрации регламентируется ст. 339 Гражданского кодекса Российской Федерации, согласно п. 1 которой существенными условиями договора о залоге являются предмет залога и его оценка, существо, размер и срок исполнения обязательства, обеспечиваемого залогом, а также условие о том, у какой из сторон будет находиться заложенное имущество. Если сторонами не достигнуто соглашение хотя бы по одному из вышена-

¹⁶ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018) (с изм. и доп. вступ. в силу с 1.06.2018) // Собрание законодательства. 1998.3 августа. № 36. Ст. 3824.

¹⁷ Там же. Ст. 73.

званных условий либо соответствующее условие в договоре отсутствует, договор о залоге не может считаться заключенным¹⁸. По статье же 73 Налогового кодекса Российской Федерации, предметом залога может являться имущество, в отношении которого может быть установлен залог по гражданскому законодательству Российской Федерации, если иное не установлено указанной статьей.

Статья 336 Гражданского кодекса Российской Федерации устанавливает, что предметом залога может быть всякое имущество, в том числе вещи и имущественные права (требования), за исключением имущества, изъятого из оборота, требований, неразрывно связанных с личностью кредитора, в частности, требований об алиментах, о возмещении вреда, причиненного жизни или здоровью, и иных прав, уступка которых другому лицу запрещена законом¹⁹.

В свою очередь п. 2 ст. 38 Налогового кодекса Российской Федерации²⁰ понимает под имуществом виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации, поскольку пункт 1 статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации определяет, что институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Налоговом кодексе Российской Федерации, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом Российской Федерации, понятие имущества, установленное Налоговым кодексом Российской Федерации, не включает в себя имущественные права, а залог имущественных прав в налоговых правоотношениях недопустим²¹.

Согласно пункту 2 ст. 339 Гражданского кодекса Российской Федерации, договор о залоге должен быть заключен в письменной форме и нотариально удостоверен. Несоблюдение этих правил влечет недействительность договора о

¹⁸ Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 23.05.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 3.06.2018) // Собрание законодательства. 1994.5 декабря. № 32. Ст. 3301.

¹⁹ Там же. Ст. 336.

²⁰ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018) (с изм. и доп. вступ. в силу с 1.06.2018) // Собрание законодательства. 1998.3 августа. № 36. Ст. 3824.

²¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018) (с изм. и доп. вступ. в силу с 1.06.2018) // Собрание законодательства. 1998.3 августа. № 36. Ст. 3824.

залоге. В соответствии с пунктом 6 ст. 73 Налогового кодекса Российской Федерации, совершение каких-либо сделок в отношении заложенного имущества, в том числе сделок, совершаемых в целях погашения сумм задолженности, может осуществляться только по согласованию с залогодержателем²².

При решении вопроса о выполнении налогоплательщиком своей обязанности за счет реализации заложенного имущества следует принимать во внимание пункт 5 ст. 47 Налогового кодекса Российской Федерации, определяющей момент исполнения обязанности по уплате налога за счет имущества моментом погашения задолженности за счет вырученных от реализации имущества налогоплательщика (налогового агента) сумм²³. Такое погашение задолженности происходит в момент перечисления взысканных средств в бюджет, из чего следует, что исполнение налоговой обязанности происходит не в момент вынесения решения об обращении взыскания на предмет залога и не в момент его продажи на публичных торгах, а при поступлении в соответствующий бюджет денежной суммы.

Сущность же поручительства заключена в том, что, наряду с главным должником, третье лицо принимает на себя ответственность за его долг на случай, если первый не удовлетворит требования кредитора.

Статья 74 Налогового кодекса Российской Федерации регламентирует, что в случае изменения сроков исполнения обязанностей по уплате налогов, обязанность по уплате налогов может быть обеспечена поручительством. Заключение договора поручительства при изменении сроков уплаты налога носит диспозитивный характер, что следует из употребления законодателем формулировки «может быть обеспечена».

Пункт 5 статьи 61 Налогового кодекса Российской Федерации устанавливает, что изменение срока уплаты налога по решению уполномоченных органов может производиться как под залог имущества, так и при наличии поручительства, что свидетельствует о том, что при наличии любого из оснований для из-

²² Там же. Ст. 73.

²³ Там же. Ст. 47.

менения сроков исполнения обязанности по уплате налогов и сборов может быть заключен договор залога, равно как и по одному из оснований в обеспечение исполнения обязательств может иметь место поручительство²⁴.

Несмотря на то, что залог и поручительство представляют собой сходные правовые институты, законодатель применяет различный подход к конструкции статей 73 и 74 Налогового кодекса Российской Федерации. В отличие от ст. 73 Налогового кодекса Российской Федерации, не определившей понятие и сущность залога, статья 74 Налогового кодекса Российской Федерации содержит разъяснение сущности поручительства в налоговых правоотношениях. Так, пунктом 2 ст. 74 Налогового кодекса Российской Федерации определено, что в силу поручительства поручитель обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и соответствующих пеней²⁵.

Статья 362 Гражданского кодекса Российской Федерации устанавливает обязательность совершения договора поручительства в письменной форме, несоблюдение которой влечет недействительность договора. До 18.08.99 года такой договор подлежал регистрации в налоговом органе по месту учета налогоплательщика (иного обязанного лица), в отношении изменения срока исполнения обязанности по уплате налога которого был заключен этот договор. С 18.08.99 года требование об обязательной регистрации отменено²⁶.

В соответствии с пунктом 5 ст. 74 Налогового кодекса Российской Федерации, в качестве поручителя вправе выступать юридическое или физическое лицо, допускается также одновременное участие нескольких поручителей по одной обязанности. Исходя из положений пункта 3 ст. 363 Гражданского кодекса Российской Федерации, такие поручители будут нести солидарную ответственность по обеспеченной поручительством обязанности налогоплательщика. Дан-

²⁴Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018) (с изм. и доп. вступ. в силу с 1.06.2018) // Собрание законодательства. 1998.3 августа. № 36. Ст. 3824.

²⁵Там же. Ст. 74.

²⁶Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 23.05.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 3.06.2018) // Собрание законодательства. 1994.5 декабря. № 32. Ст. 3301.

ные обстоятельства свидетельствуют о том, что налоговый орган имеет возможность предъявления требования по выбору к любому из поручителей, как в отдельности, так и ко всем одновременно, как в целом, так и в части.

В отношении лица, выступающего поручителем, действующее законодательство Российской Федерации предусмотрело соответствующие ограничения.

Так, в пункте 6 ст. 161 Бюджетного кодекса Российской Федерации оговорено, что бюджетные учреждения не могут выступать в качестве поручителей, поскольку используют бюджетные средства в соответствии с утвержденной сметой доходов и расходов²⁷. Образованные в соответствии со ст. 115 Гражданского кодекса Российской Федерации казенные предприятия, имущество за которыми закрепляется на праве оперативного управления, также не могут быть поручителями, поскольку в соответствии со ст. 297 Гражданского кодекса Российской Федерации вправе отчуждать или иным способом распоряжаться закрепленным за ними имуществом лишь с согласия собственника²⁸. Поскольку пункт 5 ст. 74 Налогового кодекса Российской Федерации устанавливает возможность выступать в качестве поручителя для юридических и физических лиц, филиалы и представительства, которые в соответствии с пунктом 3 ст. 55 Гражданского кодекса Российской Федерации не являются юридическими лицами, выступать поручителями не могут²⁹.

Несмотря на то, что в соответствии с пунктом 6 ст. 74 Налогового кодекса Российской Федерации к правоотношениям, возникающим при установлении поручительства в качестве меры по обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, применяются положения гражданского законодательства Российской Федерации, правовое положение поручителя по договору поручительства в гражданских и налоговых правоотношениях различно, поскольку законодательством о налогах и сборах предусмотрены особые обязанности поручителя по договору с налоговым органом.

²⁷ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 04.06.2018) // Собрание законодательства. 3 августа. 1998. № 31. Ст. 3823.

²⁸ Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 23.05.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 3.06.2018) // Собрание законодательства. 1994. 5 декабря. № 32. Ст. 3301.

²⁹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018) (с изм. и доп. вступ. в силу с 1.06.2018) // Собрание законодательства. 1998. 3 августа. № 36. Ст. 3824.

Пунктом 2 ст. 74 Налогового кодекса Российской Федерации определена обязанность поручителя исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и соответствующих пеней³⁰. Соответствующая норма гражданского законодательства (ст. 361) устанавливает обязанность поручителя при наступлении указанных обстоятельств отвечать за исполнение должником его обязательства полностью или в части. Полная ответственность (п. 2 ст. 362 Гражданский кодекс Российской Федерации) заключается в уплате процентов (в том числе повышенных), возмещении судебных издержек по взысканию долга и других убытков кредитора, вызванных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств должником³¹.

В пункте 4 ст. 74 Налогового кодекса Российской Федерации говорится о том, что при неисполнении налогоплательщиком налоговой обязанности по уплате налога, обеспеченной поручительством, поручитель и налогоплательщик несут солидарную ответственность, которая отличается от нормы Гражданского кодекса Российской Федерации, где солидарная ответственность кредитора и должника, предусматривается только в том случае, если иное не предусмотрено законом или договором поручительства.

Следовательно, позиция поручителя в налоговых правоотношениях является менее благоприятной, чем в гражданских, так как законодатель стремится обеспечить исполнение налогоплательщиком своей обязанности. В соответствии с указанной нормой налоговые органы могут направить требование об уплате налога как должнику, так и непосредственно поручителю, без предъявления требования налогоплательщику, при этом, в отличие от гражданского законодательства Российской Федерации, налоговое законодательство исключает возможность ограничения ответственности поручителя путем прямого указания на это в договоре между поручителем и налоговым органом.

Налоговым законодательством Российской Федерации запрещается при-

³⁰ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018) (с изм. и доп. вступ. в силу с 1.06.2018) // Собрание законодательства. 1998. 3 августа. № 36. Ст. 3824.

³¹ Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 23.05.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 3.06.2018) // Собрание законодательства. 1994. 5 декабря. № 32. Ст. 3301.

нятие налогоплательщиком на себя обязанности по уплате налогов и сборов за других лиц. Согласно пункту 2 ст. 74 Налогового кодекса Российской Федерации, поручитель должен исполнить обязанность налогоплательщика только в том случае, если последний сам не исполнит ее в установленный срок, исполнение поручителем обязанности налогоплательщика до наступления срока уплаты налога, измененного в связи с предоставлением отсрочки, рассрочки и инвестиционного налогового кредита, считается налоговым законодательством ненадлежащим.

Когда срок поручительства в договоре не установлен, поручительство прекращается, если кредитор в течение года со дня наступления срока исполнения обеспеченного поручительством обязательства не предъявит иск к поручителю.

Согласно ст. 366 Гражданского кодекса Российской Федерации³², должник обязан немедленно известить поручителя, в случае исполнения им обязанности, а поручитель, в свою очередь исполнивший обязательство, вправе взыскать с кредитора неосновательно полученное либо предъявить регрессное требование к должнику. Как в гражданских, так и в налоговых правоотношениях, данная норма служит защите прав и интересов поручителя.

³² Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 23.05.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 3.06.2018) // Собрание законодательства. 5 декабря. 1994. № 32. Ст. 3301.

4 ИМПЕРАТИВНЫЕ СПОСОБЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ ПО ПЛАТЕЖАМ В БЮДЖЕТ: ВЗЫСКАНИЕ ПЕНИ, ПРИОСТАНОВЛЕНИЕ ОПЕРАЦИЙ ПО СЧЕТАМ, АРЕСТ ИМУЩЕСТВА

Императивные способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов (сборов) включают в себя пени, приостановление операций по счетам, арест имущества. Они различны между собой как характером действий, так и влиянием на имущество налогоплательщика. Например, если пеня ведет к определенным потерям средств налогоплательщика (но критически не влияет на его имущественное положение), то приостановление операций по счетам в банке может негативно отразиться на хозяйственной деятельности налогоплательщика и привести к его разорению. Вопреки существующим различиям, между императивными способами обеспечения обязанности по уплате налога имеются общие черты: они применяются исключительно по инициативе и по усмотрению налоговых органов и осуществляются в принудительном порядке, то есть никак не по усмотрению налогоплательщика.

В отличие от залога и поручительства, как способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, регулируется как налоговым, так и гражданским законодательством, применение пени в налоговых правоотношениях определяется исключительно нормами налогового права.

Статья 75 Налогового кодекса Российской Федерации³³ дает представление о правовом регулировании исчисления, уплаты и взыскания пени, при этом не предусматривает отсылки к гражданскому законодательству. Пункт 1 данной нормы права определяет пеню как установленную законом денежную сумму, которую налогоплательщик сборов или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов и сборов, в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, в более поздние сроки по сравнению с установленными законода-

³³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018) (с изм. и доп. вступ. в силу с 1.06.2018) // Собрание законодательства. 1998.3 августа. № 36. Ст. 3824.

тельством³⁴. Эта норма противоречит, в частности пункту 2 ст. 74 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которой поручитель обязывается исполнить налоговые обязательства налогоплательщика в полном объеме, если он в последний установленный срок не уплатит причитающуюся сумму налога и соответствующую пеню. Данное обстоятельство позволяет прийти к выводу о том, что целесообразно дополнить список пункта 1 ст. 75 Налогового кодекса Российской Федерации понятием «иные обязанные лица», что, как следствие, приведет норму закона в соответствие со ст. 74 Налогового кодекса Российской Федерации³⁵.

Пеня начисляется налоговыми органами и взыскивается только при нарушении и нормативно установленных сроков уплаты налогов и сборов. За несвоевременную уплату предварительных платежей пеня не начисляется: по налогу на имущество, налогу на землю и налогу на прибыль.³⁶

В налоговых отношениях, пеня рассматривается как определенная компенсация потерь государственной казны в результате недополучения вовремя сумм налогов. Тем самым в налоговых отношениях пеня выполняет правостановительную функцию, а в качестве способа обеспечения налоговой обязанности носит устрашающий характер, нежели гарантийный³⁷.

Пеня выплачивается как дополнение к сумме налога, ее начисление осуществляется ежедневно на протяжении всего периода просрочки платежа. Она начисляется сразу же, после истечения срока налогового или страхового платежа. Для единого сельскохозяйственного налога существует одно исключение, по нему пеня рассчитывается в соответствии с главой 26.1 Налогового кодекса Российской Федерации «Система налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей». Условие об установлении пени может быть использовано вместе с другими способами обеспечения исполнения обязанности по уплате

³⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018) (с изм. и доп. вступ. в силу с 1.06.2018) // Собрание законодательства. 1998.3 августа. № 36. Ст. 3824.

³⁵ Там же. Ст. 74.

³⁶ Кислов Д.В. Штрафы, пени, недоимки. Налоговые правонарушения и ответственность. М.: ЗАО "Издательский Дом "Главбух", 2002. С. 146.

³⁷ Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» // Российская газета. 1996.26 декабря. № 247.

налога или сбора с таким способом, как залог имущества.³⁸ За каждый день просрочки, пеня определяется в процентах от неуплаченной суммы налога или сбора, а процентная ставка пени принимается равной одной 1/300 действующей в это время ставки рефинансирования Центрального Банка Российской Федерации. С 29.01.2007 года ставка рефинансирования составляла 10,5 процентов, с 2016 года значение ставки рефинансирования приравнено к ключевой ставке, согласно Указанию Банка России от 11.12.2015 года № 3894-У³⁹. Для расчета пеней ключевая ставка применяется в том размере, в котором она действовала в период просрочки. Расчет усложняется, если ключевая ставка изменяется в периоде просрочки. С 14.06.2016 года величина ключевой ставки составляет 10,5% по Информации Банка России от 10.06.2016 года⁴⁰.

Уплата пени осуществляется одновременно с уплатой основного долга по налогу, а также после перечисления полной суммы просроченной налоговой задолженности. В результате, пеня – является инструментом, обеспечивающим своевременную уплату налогов и сборов, так как ее начисление прекращается при погашении просроченного налогового платежа. Но существует один пробел: законодательно период просрочки не определен, поэтому финансисты считают, что день погашения налоговой задолженности не должен учитываться при расчете пени даже если платежное поручение на перечисление налога на прибыль направлено в банк 29 июля вместо установленного Налоговым кодексом 28 июля, оснований для расчета пени⁴¹ не возникает, так как пени рассчитываются со дня, следующего после установленного срока уплаты, а день погашения налоговой задолженности, по мнению Министерства финансов Российской Федерации, должен исключаться из расчета пени.

Вопрос по поводу уплаты пени сам по себе спорный, поскольку налого-

³⁸ Воробьева В.Н. В каком случае обязанность по уплате налогов и сборов может быть обеспечена залогом имущества налогоплательщика и каков порядок осуществления налоговым органом исполнения вышеуказанной обязанности за счет заложенного имущества? // Налоговый вестник. 2003. № 2. С. 3.

³⁹ Указание Банка России от 11.12.2015 № 3894-У "О ставке рефинансирования Банка России и ключевой ставке Банка России" // Вестник Банка России. 2015. 16 декабря. № 115.

⁴⁰ Информация Банка России от 10.06.2016 «Банк России принял решение снизить ключевую ставку до 10,50% годовых» // Вестник Банка России. 2016. № 56.

⁴¹ Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 05.07.2016 года № 03-02-07/39318 «О количестве дней просрочки платежа для расчета пеней за несвоевременную уплату налога (сбора)» // Экономика и жизнь. 2016. № 172. С. 29.

плательщик может попытаться доказать, что предъявленное ему требование не законно. Защитой в пользу налогоплательщика может послужить то обстоятельство, что, согласно ст. 75 Налогового кодекса Российской Федерации, пеней признается установленная настоящей статьей денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов (сборов), в более поздние по сравнению с установленными законом сроки, поэтому пени начисляются при просрочке уплаты налога. Однозначная позиция налоговых органов по данному вопросу - налогоплательщик должен заплатить пени, а их оспаривание осуществляется в судебной инстанции.

Как и налоги (сборы) пени могут быть взысканы принудительно за счет денежных средств налогоплательщика на счетах в банке, а также за счет иного имущества налогоплательщика (ст.ст. 46-48 Налогового кодекса Российской Федерации). Принудительное взыскание пеней с организаций и индивидуальных предпринимателей производится в порядке ст. 46-47 Налогового кодекса Российской Федерации, а с физических лиц - в порядке ст. 48 данного нормативно-правового акта. Не начисляются пени на сумму недоимки, которую налогоплательщик не мог погасить в силу того, что по решению налогового органа или суда были приостановлены операции налогоплательщика в банке или наложен арест на имущество налогоплательщика, что регламентировано ст. 76-77 Налогового кодекса Российской Федерации⁴².

С учетом применения практики статьи 75 Налогового кодекса Российской Федерации, можно сделать вывод, о том, что отсутствие у налогоплательщика возможности самостоятельно погасить сумму недоимки в случае наложения судебным приставом - исполнителем по решению налогового органа либо суда ареста только на имущество третьей очереди⁴³.

Подача заявления о предоставлении отсрочки (рассрочки) или инвестиционного налогового кредита не приостанавливает начисления пеней на сумму налога, подлежащую уплате.

⁴²Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018) (с изм. и доп. вступ. в силу с 1.06.2018) // Собрание законодательства. 1998.3 августа. № 36. Ст. 3824.

⁴³ Письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 31.08.2000 № ФС-6-09/708 «О порядке применения письма МНС РФ от 05.05.2000 № АС-6-09/352» // Налоговый Вестник. 2000. № 17. С. 561.

Существуют определенные правила, которые распространяются на плательщиков соборов и налоговых агентов, закрепленные в ст. 75 пунктами 7, 8 Налогового кодекса Российской Федерации. Если налогоплательщик следовал письменным разъяснениям Министерства финансов России, то при возникновении недоимки на него не только не будет наложен штраф, но и не будут начисляться пени, для этого должны быть соблюдены следующие условия: 1) разъяснения давались финансовым, налоговым или иным уполномоченным органом государственной власти; 2) разъяснения давались непосредственно налогоплательщику или неопределенному кругу лиц. Таким образом, если налогоплательщик воспользуется иными разъяснениями, то возможны сложности, поскольку многие разъяснения финансового ведомства оформлены в виде частных ответов на запросы налогоплательщиков. Если непосредственно в тексте письма нет указания на то, что разъяснения даются для всех налогоплательщиков или налоговых органов, право использовать данные разъяснения придется подтверждать в суде.

Таким же образом сформулированы требования п. 3 ст. 111 Налогового кодекса Российской Федерации⁴⁴, содержащей основания освобождения от ответственности (штрафов): разъяснения должны по смыслу относиться к тому налоговому или отчетному периоду, в котором образовалась недоимка, вне зависимости от даты разъяснений; освобождение от начисления пеней будет только в том случае, если разъяснения даны после 31.12.2006 года; письменные разъяснения основаны на полной и достоверной информации. Данные дополнения закона имеют важное значение, поскольку снимают ответственность с налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) в случае выполнения письменных разъяснений финансовых, налоговых, других уполномоченных органов по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, повлекших образование задолженности.

Другим императивным способом обеспечения исполнения налоговых

⁴⁴Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018) (с изм. и доп. вступ. в силу с 1.06.2018) // Собрание законодательства. 1998.3 августа. № 36. Ст. 3824.

обязательств является приостановление операций по счетам в банках организаций и индивидуальных предпринимателей, порядок применения которого определен статьей 76 Налогового кодекса Российской Федерации.⁴⁵

Пунктом 1 ст. 46 Налогового кодекса Российской Федерации⁴⁶ определены условия взыскания налога, сбора, а также пени за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика (плательщика сборов)-организации или налогового агента-организации в банках. В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок, обязанность по уплате налога исполняется принудительно путем обращения взыскания на денежные средства налогоплательщика или налогового агента на счетах в банках.

Взыскание налога производится по решению налогового органа путем направления в банк, где открыты счета налогоплательщика (налогового агента), требования на списание и перечисление в соответствующие бюджеты необходимых денежных средств. С 01.01.2007 года, запрет на приостановление операций по счетам распространяется не только на платежи, но и на операции по списанию денежных средств в счет уплаты налоговых платежей в бюджет Российской Федерации.

Кроме того, в соответствии с новой редакцией пункта 9 ст. 76 Налогового кодекса Российской Федерации, налогоплательщику предоставлено право подачи в налоговый орган заявления об отмене приостановления операций по своим счетам в банке с указанием счетов, на которых имеется достаточно денежных средств для исполнения решения о взыскании налога⁴⁷. Этому праву налогоплательщика корреспондирует обязанность налогового органа в течение 2 дней принять решение об отмене приостановления операций по счетам в части превышения суммы денежных средств, указанной в решении о приостановлении операций по счетам. В случае, если к указанному заявлению налогоплательщиком не прилагаются документы, подтверждающие наличие денежных

⁴⁵Гусева Т.Д. Приостановление операций по счетам налогоплательщика как способ обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов. // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2000. № 9. С. 7.

⁴⁶Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018) (с изм. и доп. вступ. в силу с 1.06.2018) // Собрание законодательства. 1998.3 августа. № 36. Ст. 3824.

⁴⁷Там же. Ст. 46.

средств на счетах, указанных в этом заявлении, налоговый орган вправе до принятия решения об отмене приостановления операций по счетам в течение дня, следующего за днем получения такого заявления налогоплательщика, направить в банк, в котором открыты указанные налогоплательщиком счета, запрос об остатках денежных средств на этих счетах. После предоставления от банка информации о наличии денежных средств на счетах налогоплательщика в достаточном размере, для исполнения решения о взыскании, в течении 2-х дней налоговый орган принимает решение об отмене приостановления операция операций по счетам.

В результате приостановления операций в банке по решению налогового органа, банк освобождается от ответственности за те убытки, которые понес налогоплательщик, а также банку запрещено открывать новые счета организации при наличии решения о приостановлении операций по счетам.⁴⁸

В соответствии с внесенными изменениями, положения о порядке приостановления операций по счетам в банках, распространяют свое действие на индивидуальных предпринимателей, а также нотариусов, занимающихся частной практикой и адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты.

Следующим рассматриваемым способом обеспечения исполнения налоговых обязательств является арест имущества. Статьей 77 Налогового кодекса Российской Федерации установлено правило об основаниях и условиях его наложения, которое является способом обеспечения решения о взыскании не только налогов, но и пеней и штрафов. При неисполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налога, пеней или штрафа производится арест имущества, который является обеспечением погашения налога, пеней или штрафа. Его сущность заключается в ограничении права собственности в отношении арестованного имущества, связанное, в первую очередь, с распоряжением имуществом⁴⁹. Таким образом, имущество которым владеет организация не может быть предметом ареста, на ином, за исключением права собственности, титуле.

⁴⁸ Курбатов А.Я. Банковское право России : учебник для академического бакалавриата. 5-е изд., перераб. и доп. М. : Издательство Юрайт, 2018. С. 248.

⁴⁹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018) (с изм. и доп. вступ. в силу с 1.06.2018) // Собрание законодательства. 1998.3 августа. № 36. Ст. 3824.

Арест имущества может быть полным или частичным. Под полным арестом имущества признается такое ограничение прав налогоплательщика-организации в отношении его имущества, при котором он не вправе распоряжаться им, а владение и пользование – осуществимы с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа. Частичным арестом признается такое ограничение прав налогоплательщика-организации в отношении его имущества, при котором владение, пользование и распоряжение этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

Арест может налагаться на все имущество налогоплательщика-организации, но в тоже время аресту подлежит только то имущество, которого будет достаточно и оно будет необходимым для исполнения обязанности по уплате налога, пеней и штрафов.

Арест имущества налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента, осуществляется при наличии двух условий: когда налогоплательщик (плательщик сборов) или налоговый агент не исполнил в установленный срок обязанности по уплате налога; когда имеются достаточные основания полагать, что указанное лицо предпримет меры скрыться либо или скрыть свое имущество. Наличие хотя бы одного из перечисленных обстоятельств, при неисполнении налогоплательщиком (плательщиком сборов) или налоговым агентом обязанности по уплате налога в установленный срок может являться основанием для вынесения решения о наложении ареста на имущество указанного налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента.

Постановление о наложении ареста на имущество налогоплательщика и другие необходимые документы не позднее дня, следующего за днем вынесения данного постановления, направляется в 3-х экземплярах в орган прокуратуры, осуществляющий надзор за законностью деятельности налогового органа, вынесшего это постановление, для решения вопроса о санкционировании ареста.

В постановлении о наложении ареста на имущество налогоплательщика

(плательщика сборов) или налогового агента должны быть прописаны следующие реквизиты: фамилия, имя, отчество должностного лица и наименование налогового органа, вынесшего постановление; дата вынесения и номер постановления; наименование и адрес налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента; ссылка на закон, устанавливающий порядок уплаты конкретных налогов; сумма недоимки по налогам и иным обязательным платежам в бюджет и государственные внебюджетные фонды, на которую должно быть арестовано имущество; вид ареста (полный или частичный); ж) перечень имущества, подлежащего аресту; основания, позволяющие полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество. Постановление подписывается должностным лицом и заверяется гербовой печатью налогового органа. При наложении частичного ареста постановление должно содержать порядок распоряжения (налогоплательщиком (плательщиком сборов) или налоговым агентом) арестованным имуществом, устанавливающий обязательность обращения налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента в налоговый орган за разрешением на отчуждение, в том числе по договорам залога, аренды арестованного имущества. Несоблюдение порядка владения, пользования и распоряжения имуществом, на которое наложен арест, есть основание для привлечения к ответственности виновных лиц. Эта ответственность предусмотрена ст. 125 Налогового кодекса Российской Федерации⁵⁰ и иными федеральными законами.

Отчуждение (за исключением производимого под контролем либо с разрешения налогового или таможенного органа, применившего арест), растрата или сокрытие имущества, на которое наложен арест, не допустимы. В постановлении также следует предусматривать предупреждение налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента о вышеуказанной ответственности за несоблюдение установленного порядка владения, пользования и распоряжения имуществом. Решение о санкционировании ареста принимает прокурату-

⁵⁰Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018) (с изм. и доп. вступ. в силу с 1.06.2018) // Собрание законодательства. 1998.3 августа. № 36. Ст. 3824.

ра. При отказе в выдаче санкции по причине несоблюдения формы постановления, после внесения соответствующих исправлений налоговым органом, постановление подлежит повторному направлению в орган прокуратуры. В случае отказа прокурором в даче санкции налоговый орган может обратиться с этим вопросом к вышестоящему прокурору. Налоговый орган не позднее дня, следующего за днем получения санкции прокурора, вручает постановление об аресте имущества налогоплательщику (плательщику сборов) или налоговому агенту либо его представителю под роспись либо направляет его по почте заказным письмом.

Арест имущества производится налоговым органом в срок не позднее 3-х рабочих дней, следующих за днем получения санкции органа прокуратуры. При производстве ареста составляется протокол об аресте имущества. В случае нахождения имущества, подлежащего аресту, не в нескольких местах, допускается составление нескольких протоколов об аресте. В протоколе либо в прилагаемой к нему описи перечисляется и описывается имущество, подлежащее аресту, с точным указанием его наименования, количества, индивидуальных признаков предметов, а если есть такая возможность, их стоимости. В протоколе должно быть отражено предупреждение налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента об ответственности за несоблюдение установленного порядка владения, пользования и распоряжения имуществом. При производстве ареста должно быть учтено, что аресту подлежит только имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налога, аресту подлежит имущество, балансовая стоимость которого равна указанной в постановлении сумме неуплаченного налога. При невозможности определения балансовой стоимости имущества его стоимость определяется должностным лицом, которое производит арест, при этом учитывается мнение специалиста, принимающего участие в аресте, или специализированной организации. В случае необходимости к процедуре ареста могут быть привлечены сотрудники органов внутренних дел, обеспечивающие безопасность должностных лиц налогового органа, производящих арест. В аресте имущества должны принимать

участие понятые, в качестве таковых могут быть привлечены любые незаинтересованные в исходе дела физические лица. Должностное лицо, производящее арест, обязано в устной форме разъяснить права и обязанности лицам, участвующим в производстве ареста имущества в качестве понятых, специалистов, а также налогоплательщику (плательщику сборов) или налоговому агенту (его представителю). Протокол подписывается должностным лицом, производящим арест, понятыми, специалистами (при их участии в производстве ареста), а также налогоплательщиком (его представителем). В случае отказа какого-либо из этих лиц от подписи в протоколе, должностное лицо отражает данный факт в нем. Налоговый орган не позднее дня, следующего за днем составления протокола, вручает его копию налогоплательщику (плательщику сборов) или налоговому агенту (его представителю) под роспись либо направляет его по почте заказным письмом.⁵¹

В качестве оснований для отмены решения об аресте имущества закон называет принятие должностным лицом налогового органа решения об отмене ареста; аналогичное решение вышестоящего налогового органа либо наличие решения суда общей юрисдикции, арбитражного суда. Должностное лицо налогового органа принимает решение об отмене ареста не позднее дня, следующего за днем получения от налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента документов, подтверждающих уплату налога, либо соответствующих решений налогового органа или вступления в законную силу решения суда. Частичное снятие наложенного на имущество ареста по мере погашения налогоплательщиком-должником недоимки по уплате налогов действующим законодательством не предусмотрено.

После наложения ареста на имущество налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента судебным приставом-исполнителем для взыскания налога в порядке статьи 47 Налогового кодекса Российской

⁵¹Устинов А.А. О наложении ареста на имущество налогоплательщика. // Действительный государственный советник налоговой службы РФ III ранга. 2004. С. 4.

ции⁵² арест, наложенный по решению должностного лица налогового органа на основании статьи 77 Налогового кодекса Российской Федерации⁵³ считается прекращенным и подлежит отмене руководителем (заместителем руководителя) налогового органа. Решение об отмене ареста также оформляется постановлением. Это постановление в течение трех рабочих дней направляется (вручается) в орган прокуратуры, давший санкцию на арест имущества. Постановление об отмене ареста должно содержать: фамилию, имя, отчество должностного лица и наименование налогового органа, вынесшего указанное постановление; дату принятия и номер постановления о наложении ареста на имущество налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента; в основания вынесения постановления; перечень имущества, на которое был наложен арест; дату вынесения указанного постановления. Оно подписывается руководителем налогового органа (его заместителем), заверяется гербовой печатью налогового органа и доводится до сведения налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента. Законом налогоплательщику предоставлено право обжаловать действия налогового органа в вышестоящий налоговый орган и (или) в суд, при этом подача жалобы не приостанавливает действия постановления о наложении ареста на имущество.

⁵² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018) (с изм. и доп. вступ. в силу с 1.06.2018) // Собрание законодательства. 1998.3 августа. № 36. Ст. 3824.

⁵³ Там же. Ст. 77.

5 СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ ЗАДОЛЖЕННОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ ПО ПЛАТЕЖАМ В БЮДЖЕТ И ПЕРСПЕКТИВНЫЕ ЕЕ СОКРАЩЕНИЯ

По статистическим данным Федеральной налоговой службы, долг налогоплательщиков по платежам в бюджет Российской Федерации вырос в течение 2016 года на 21,4% и достиг 1,4 триллиона рублей. Прирост недоимки по налогам в бюджет за 2016 год составил 151,7 миллиарда рублей.

По состоянию на 1 января 2017 года сумма недоимки составила 618,7 миллиарда рублей. При этом показатель кредиторской задолженности по налогам по состоянию на 31 декабря 2016 года достиг 1,5 триллиона рублей, что в 2,8 раза больше показателя на начало прошлого 2015 года. Большая часть от суммы пришлась на кредиторскую задолженность по налогу на доходы физических лиц. Всего в 2016 году в федеральный бюджет поступило 6,9 триллиона рублей доходов, это составляет половину всех доходов федерального бюджета. Рост задолженности по налогам (сборам) был обусловлен переносом срока уплаты по имущественным налогам на 1 декабря прошлого года, из-за чего процедуры взыскания перенесены на начало 2017 года.

Кроме того, рост недоимки связан с увеличением налоговой базы по имущественным налогам в связи с переходом с 2015 года на исчисление налога от кадастровой стоимости имущества физических лиц. Еще одной причиной роста задолженности по налогам является ликвидация так называемых теневых схем уклонений от уплаты акцизов в отрасли производства алкогольной продукции. Производителям алкогольной отрасли в ходе проверок был доначислен налог на акцизы. Налоговыми органами в 2016 году в результате применения мер принудительного взыскания обеспечено поступление в бюджет Российской Федерации 769 миллиардов рублей, что на 97 миллиардов рублей (или на 14%) больше уровня 2015 года. В результате повышения эффективности взаимодействия с Федеральной службой судебных приставов в 2016 году сумма взысканной задолженности по налогам выросла на 21 миллиард рублей (или на 34%) и

на начало 2017 года составила 82 миллиарда рублей⁵⁴.

На заседании расширенной коллегии Федеральной налоговой службы Российской Федерации, состоявшемся 28 февраля 2017 года, главой данного ведомства Мишустин Михаилом было отмечено, что в 2017 году Федеральная налоговая служба перечислила в бюджет страны 17,3 трлн. рублей налоговых поступлений, что на 20% больше, чем в 2016 году, ФНС России обеспечила рекордные за последние 5 лет темпы роста налоговых поступлений в бюджет страны, показатели закона о федеральном бюджете на 2017 год исполнены на 102,6%. Так, 60% (1,7 трлн. рублей) прироста поступлений обеспечили нефтегазовые доходы. Показателями роста стали налог на прибыль – 3,3 трлн. рублей (рост на 18,8%) и НДС – 3,1 трлн. рублей (рост на 15,5%), двузначные темпы роста показали акцизы – 1,5 трлн. рублей с ростом на 17,6%. имущественные налоги – 1,2 трлн. рублей с ростом на 11,9%, НДФЛ – 3,3 трлн. рублей с ростом на 7,7%, что выше роста заработной платы, выросшей в 2017 году на 7,2%. Четвертая часть (или около 400 млрд. рублей) в структуре прироста налоговых поступлений в бюджет страны обеспечена повышением эффективности налогового администрирования, то есть деятельности уполномоченных органов управления, главным образом Федеральной налоговой службой Российской Федерации и ее территориальных органов, частично Министерством финансов Российской Федерации, Федеральной таможенной службой Российской Федерации, направленной на обеспечение и реализацию контроля за соблюдением налогового законодательства всеми участниками налоговых отношений.

Следует отметить, что надлежащее исполнение налоговых обязательств зависит от своевременной постановки налогоплательщиков, в частности юридических лиц, на учет. Так, в 2017 году на налоговый учет добровольно встали 143 крупнейшие иностранные организации.

Сегодня Федеральной налоговой службой Российской Федерации основной акцент делается на побуждение налогоплательщиков к созданию прозрач-

⁵⁴ Руководитель ФНС России Михаил Мишустин подвел итоги работы налоговых органов за 2017 год // Ростов-на-Дону. 2018. № 30. С. 143.

ной налоговой среды и добровольному уточнению налоговых обязательств. В 2017 году по результатам проведенной аналитической работы в бюджет дополнительно поступило 56 млрд. рублей, что в 2 раза больше 2016 года.

Кроме того, в 2017 году при применении института банкротства Федеральной налоговой службой Российской Федерации была усилена роль согласительных процедур, направленных на погашение задолженности по налогам в рассрочку в целях сохранения бизнеса, рабочих мест и деловой репутации налогоплательщика, заключено 741 мировое соглашение, что на 19% больше, чем в 2016 году, в связи с чем поступления в бюджет в рамках мировых соглашений составили 4,2 млрд. рублей и выросли по сравнению с 2016 годом более, чем в 3 раза. Планируется продолжение данной тенденции (тренда) в 2018 году. Всего по итогам 2017 года при применении процедур банкротства юридическими лицами перечислено в бюджет 101 млрд. рублей, что на 35% больше 2016 года.⁵⁵

Также в целях сокращения налоговой задолженности, обеспечения транспарантности (прозрачности) налоговых правоотношений Федеральной налоговой службой Российской Федерации обеспечивается: планомерный переход на новые технологии в сфере уплаты налогов (переход организаций и индивидуальных предпринимателей в сфере торговли и общепита на патентной системе и ЕНВД (применяющих наемный труд) на кассы), реализация новых проектов (маркировка товаров: лекарственных препаратов, меховых изделий; Единый государственный реестр ЗАГС), что также позволит централизовать информацию об уплачиваемых налогах (сборах).

Необходимо отметить, что с января 2017 года Федеральной налоговой службе Российской Федерации была передана функция администрирования страховых взносов, подлежащих уплате в Пенсионный фонд и Фонд социального страхования Российской Федерации, в связи с чем к возврату оценена недоимка в размере более 300 млрд. рублей. Мерами обеспечения исполнения

⁵⁵ Рождественская Т.Э. Банковское регулирование и надзор. Банкротство финансовых организаций. Меры воздействия Банка России : учеб. пособие для СПО. М. : Издательство Юрайт, 2018. С. 69.

указанных обязательств стало приостановление расходования компаниями-должниками денежных средств по банковским счетам, беспорное списание с лицевых счетов этих организаций до 5 млн руб. в пользу государства, наложение ареста на имущество. Практически каждый третий рубль задолженности юридических лиц взыскивается с их счетов в беспорном порядке, а весь комплекс мер обеспечил около 70% ее погашения.

Также важно отметить, что по отдельному поручению Президента Российской Федерации, основываясь на действующем Федеральном законе Российской Федерации, принятом 28 декабря 2017 года № 436-ФЗ «О внесении изменений в части 1-2 НК РФ и отдельные законодательные акты Российской Федерации», предусмотрено обязательное списание налоговых долгов, возникших у физических лиц по налогам, начисленным в период до начала 2015 года⁵⁶. Данное положение нашло распространение на выплаты по транспортному, земельному и имущественному налогам. Помимо основной суммы долга, подлежит списанию и начисленная на нее пеня. В отношении индивидуальных предпринимателей и отдельных физических лиц, которые до этого осуществляли предпринимательскую деятельность, спишут налоговые долги, начисленные в период ведения деятельности, появившиеся в срок до 2015 г., вместе с ними – начисленную пеню, назначенные суммы штрафов, исключение составляет налог, начисляемый при добыче индивидуальными предпринимателями полезных ископаемых, все виды акцизов, а также сумма налога, начисляемая во время перемещения товара через границы Российской Федерации.

В отношении индивидуальных предпринимателей, физических лиц, которые до этого осуществляли деятельность в предпринимательской сфере, нотариусы (адвокаты) и прочие лица, занимающиеся частной практической деятельностью, установлено списание сумм возникшего долга по неоплаченным страховым взносам за период их формирования до начала 2017 года, а также суммы пени и штрафов.

⁵⁶Федеральный закон Российской Федерации «О внесении изменений в первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 28.12.2017 года № 436-ФЗ // Российская газета. 2017. 13 декабря. № 297. Ст. 231.

Таким образом, на современном этапе государством в лице его органов исполнительной власти, в частности Федеральной налоговой службы Российской Федерации, создаются все необходимые условия, при которых налогоплательщику выгоднее платить, быть добросовестным, выстраивая свой бизнес для приобретения деловой репутации, позволяющей иметь связи с такими же добросовестными контрагентами, взаимодействовать с государством, получать от него контракты на общественно значимые проекты, а не скрывать доходы, уклоняясь от уплаты налогов (сборов). В случае присутствия нарушений налогового законодательства со стороны налогоплательщиков, оно должно быть установлено и устранено, в условиях же бюджетных проблем это приобретает особую актуальность. Только при наличии весомых предположений, что налогоплательщик не в полном объеме исполняет свои налоговые обязательства, налоговые органы применяют установленные законом меры реагирования, будь то крупная компания или нет, перед законом все равны. От стандартного результата - объема доначислений и взысканий - налоговые органы с 2017 года перешли к моделям, когда результатом работы по контролю исполнения налогового законодательства Российской Федерации стало добровольное уточнение налогоплательщиками налоговых обязательств за предыдущие периоды. Налоговые органы используют все предоставленные законом механизмы пополнения бюджета государства. Сегодня каждый должен знать, как оплачивать налоги, и каждый должен найти время, чтобы держать руку на пульсе изменений в налоговом законодательстве, особенно если приходится быть собственником имущества или вести свой бизнес.⁵⁷

⁵⁷Пансков В.Г. Налоги и налогообложение. Практикум : учеб.пособие для СПО. М.: Издательство Юрайт, 2018. С. 178.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Уплата законно установленных налогов (сборов) является основным и неотъемлемым условием для благополучного существования и функционирования государства. В условиях рыночной экономики налоги – это наиболее действенный инструмент регулирования постоянно изменяющихся экономических отношений, они призваны ограничивать стихийность рыночных процессов, воздействовать на формирование производственной и социальной инфраструктуры, сокращать инфляцию.

Налоги представляют собой необходимое звено экономических отношений в обществе, важной составляющей экономической и финансовой безопасности государства, поскольку обеспечивают все уровни экономической системы страны финансовыми ресурсами, более половины доходов государственного бюджета обеспечивается за счет налоговых поступлений.

Формирование правильной законодательной базы налогообложения в государстве является основополагающей задачей фискальных органов. Вместе с тем, отсутствие соответствующих ситуации, установленных законом рычагов воздействия на недобросовестных налогоплательщиков могло бы привести к уклонению от уплаты налогов, образованию и пропорциональному увеличению налоговой задолженности, в связи, с чем законодательное установление способов обеспечения исполнения налоговых обязательств и урегулирование отношений по погашению задолженностей по налогам (сборам) играют не меньшую роль в сфере налоговых правоотношений.

Рассмотрев в настоящей работе вопросы обеспечения исполнения налоговых обязательств, структуры, причин возникновения налоговой задолженности, перспективы ее сокращения, приходим к следующим выводам:

1. Обязанность каждого по уплате законом налогов, сборов установлена в статье 57 Конституции Российской Федерации.

2. Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из настоящего Кодекса и принятых в соответствии с ним федеральных законов о

налогах, сборах, страховых взносах, других подзаконных актов.

3. Налоги, являются необходимым условием деятельности государства, которые обеспечивают финансовую основу государства. Осуществлять государственную власть, обеспечивать безопасность государства, социального общества возможно, только располагая к этому достаточными финансовыми средствами.

4. Способами обеспечения надлежащего исполнения налогоплательщиками обязанностей по уплате налогов (сборов) являются: залог, поручительство, арест имущества, приостановление операций по счетам, пеня, порядок, сроки применения которых регламентированы статьями 72-77 Налогового кодекса Российской Федерации.

5. Направленность на побуждение к каждому недобросовестному налогоплательщику законных мер, которые побуждают его надлежащему, добровольному исполнению налоговых обязанностей, является сущностью вышеперечисленных способов обеспечения исполнения налоговых обязательств, которые носят исключительный характер и применяются при невозможности мировых соглашений.

6. Тенденция перехода от объема доначисления и взыскания к модели контроля исполнения налогового законодательства Российской Федерации, то чего придерживаются налоговые органы в настоящее время. Существующая налоговая система Российской Федерации меняет ориентированность от взыскания на предотвращение задолженности или ориентацию налогоплательщиков на своевременность и полноту уплаты налогов, в отличии от ситуации прошлых лет.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

Правовые акты

1 Конституция РФ (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (в ред. ФКЗ от 21.07.2014 № 11-ФКЗ) // Собрание законодательства РФ. – 2014. - 04 августа. - № 31. - Ст. 4398.

2 Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 23.05.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 03.06.2018) // Собрание законодательства. – 1994. - 05 декабря. - № 32. - Ст. 3301.

3 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018) (с изм. и доп. вступ. в силу с 1.06.2018) // Собрание законодательства. – 1998. - 03 августа. - № 36. - Ст. 3824.

4 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в ред. от 04.06.2018) // Собрание законодательства. – 2000. - 07 августа.- № 32. – Ст. 3340.

5 Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 04.06.2018) // Собрание законодательства. - 1998. -03 августа. - № 31. - Ст. 3823.

6 Федеральный закон Российской Федерации «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 30.11.2016 № 401-ФЗ//Российская газета. - 2016. - 05 декабря. - № 275.- Ст. 236.

7 Федеральный закон Российской Федерации «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 28.12.2017 года № 436-ФЗ // Российская газета. - 2017. - 13 декабря. - № 297. – Ст. 126.

8 Указание Банка России от 11.12.2015 N 3894-У "О ставке рефинансирования Банка России и ключевой ставке Банка России"//Вестник Банка России. –2015. - 16 декабря.- № 115.- Ст. 264.

9 Информация Банка России от 10.06.2016 «Банк России принял решение снизить ключевую ставку до 10,50% годовых»//Вестник Банка России. - 2016. - № 56.- С. 124.

10 Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 05.07.2016 года № 03-02-07/39318 «О количестве дней просрочки платежа для расчета пеней за несвоевременную уплату налога (сбора)»//Экономика и жизнь. - 2016. - № 172. – С. 29.

11 Письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 31.08.2000 N ФС-6-09/708 «О порядке применения письма МНС РФ от 05.05.2000 N АС-6-09/352» //Налоговый Вестник. - 2000. - № 17. – С. 56.

12 Письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 15.02.2006 N ГВ-6-05/165 «О начислении пеней за несвоевременную уплату авансовых платежей по единому социальному налогу и страховым взносам на ОПС» от 05.05.2000 N АС-6-09/352» //Налоговый Вестник. - 2006. - № 5. – С. 23.

13 Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 20.07.2006 года № 03-03-04/600 «О взыскании пени в случае неуплаты или неполной уплаты организацией в установленные сроки ежемесячных авансовых платежей по налогу на прибыль»//Экономика и жизнь. - 2006. - № 59. - С.47.

14 Приказ Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 01.12.2006 N САЭ-3-19/824«Об утверждении Порядка направления в банк решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента в банке, а также переводов электронных денежных средств и решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента в банке, а также переводов электронных денежных средств на бумажном носителе»//Налоговый Вестник. - 2006. - № 69. – С. 264.

II Специальная литература

15 Агабекян, О.В. Налоги и налогообложение: учебное пособие / под ред. К.С. Макарова. – М., 2009. – 298 с.

- 16 Винницкий, Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права: Диссертация доктора юридических наук / под ред. Д. В. Винницкого. - Екатеринбург, 2003. - 551 с.
- 17 Владимирова, М.В. Налоги и налогообложение / под ред. М.В.Владимировой. - М.: Кнорус, 2009. – 194 с.
- 18 Воробьева, В.Н. В каком случае обязанность по уплате налогов и сборов может быть обеспечена залогом имущества налогоплательщика и каков порядок осуществления налоговым органом исполнения вышеуказанной обязанности за счет заложенного имущества? / В.Н.Воробьева //Налоговый вестник. – 2014. - № 2. – С. 3-6.
- 19 Гизатуллин, Ф. А. Ограничение прав владельца банковского счета / Ф.А. Гизатуллин // Финансовая газета. - 2003. - № 24. – С. 5 - 8.
- 20 Гусева, Т.Д. Приостановление операций по счетам налогоплательщика как способ обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов / Т.Д. Гусева // Финансовые и бухгалтерские консультации. - 2000. - № 9. - С. 7-9.
- 21 Дуканич, Л.В. Налоги и налогообложение Серия «Учебники и учебные пособия» / под ред. Л.В. Дуканича. - Ростов на Дону: Феникс, 2011. - 416 с.
- 22 Ильин, А.Ю. Основные направления и формы реализации государственной налоговой политики налоговыми органами/ А.Ю. Ильин // Налоги. – 2013. – № 2. –С. 6 - 13.
- 23 Кириллова, О.С. Налоги и налогообложение / под ред. О.С. Кириллова. - М.: Экзамен, 2006. – 254 с.
- 24 Киселев, Н.К. Налоговые изменения с 2009 г. // Налоговый учет для бухгалтера. - 2008. – № 12. - С. 14-16.
- 25 Кислов, Д.В. Штрафы, пени, недоимки. Налоговые правонарушения и ответственность /под ред. Д. В. Кислова. - М., 2002. – 284 с.
- 26 Клокова, А.В. Уплата налогов и сборов. Как получить отсрочку / под ред. А.В. Клокова. - М., 2008. –236 с.
- 27 Крохина, Ю. А. Налоговое право России: учебник / под ред. Ю. А. Крохина. – М., 2005. – 387 с.

- 28 Курбатов, А.Я. Банковское право России: учебник для академического бакалавриата / под ред. А.Я. Курбатов. – М.: Издательство Юрайт, 2018. – 357с.
- 29 Кучеров, И. И. Налоговое право России: курс лекций /под ред. И.И. Кучерова. – М., 2006. – 234 с.
- 30 Латыпова, Е. У. Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов / под ред. Е. У. Латыпова. – М., 2006. – 145 с.
- 31 Леоненкова, Е.А. Приостановление операций по счетам юридического лица / под ред. Е.А. Леоненкова. – М., 2004. – 238 с.
- 32 Лукаш, Ю.А. Оптимизация налогов. Методы и схемы: полное практическое руководство / под ред. Ю.А. Лукаша. – М., 2008. – 432 с.
- 33 Лыкова, Л.Н. Налоговые системы зарубежных стран: учебник для бакалавриата и магистратуры / под ред. И.С. Букина. – М., 2014. – 138 с.
- 34 Нарезный В. И. Институт поручительства в налоговых правоотношениях / под ред. В.И. Нарезный. – М., 2002. – 536 с.
- 35 Новицкий, И.Б. Римское частное право: учебник /по ред. И.С.Перетерского. - М., 1997. – 135 с.
- 36 Пансков, В. Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: учебник для вузов / под ред. В. Г. Пансков. – М., 2001. – 346 с.
- 37 Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение. Практикум : учебное пособие для СПО / под ред. Т.А. Левочкина. - М., 2018. – 319 с.
- 38 Прохоров, А. Г. Законы и налоги / под ред. А. Г. Прохоров // ЭЖ-Юрист. – М., 2016. – 11 с.
- 39 Рождественская, Т.Э. Банковское регулирование и надзор. Банкротство финансовых организаций. Меры воздействия Банка России: учеб. Пособие для СПО / под ред. А.Г.Гузнов. – М., 2018. – 170 с.
- 40 Руководитель ФНС России Михаил Мишустин повел итоги работы налоговых органов за 2017 год //Ростов-на-Дону. Без формата. - 2018. - № 30.
- 41 Смирнова, Е. К. Контроль уплаты налога на имущество организаций / под ред. Е.К. Смирнова // Финансовая газета. –2013. - 07 марта. – 112 с.

42 Тедеев, А. А. Налоговое право: учебник / под ред. В.А. Парыгиной. – М., 2004. - 438 с.

43 Тимошенко, В.А. О количестве федеральных налогов в России / под ред. В.А. Тимошенко // Право и экономика. – 2014.– № 6. - С. 23-54.

44 Устинов, А.А. О наложении ареста на имущество налогоплательщика / под ред. А.А.Устинова. – М., 2004. – 254 с.

45 Фадеев, Д.Е. Актуальные вопросы развития налоговой системы / под ред. Д. Е. Фадеева. – М., 2010. - 288 с.

46 Фролов, С.П. Приостановление операций по счету организации / под ред. С.П. Фролова. – М., 2002. – 120 с.

47 Шевченко, М.С. Штрафы и пени за нарушение налогового законодательства / под ред. М.С.Шевченко. – М., 2003. - 341 с.

48 Шершеневич, Г. Ф. Наука гражданского права в России / под ред. Г.Ф.Шершеневича. – М., 1983. – 170с.

III Правоприменительные акты

49 Постановление Конституционного Суда РФ от 15.07.1999 № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции»// Российская газета.– 1999. - 03 августа. - № 150. - Ст. 236.

50 Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции»// Российская газета.– 1996. - 26 декабря. - № 247. – Ст. 364.