

Министерство науки и высшего образования РФ
Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Институт экономики, государственного управления и финансов
кафедра финансов и управления рисками

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой
_____ И.С. Ферова
подпись
« _____ » _____ 2022 г.

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

направление 38.03.01 «Экономика»
профиль 38.03.01.03.07 «Финансы и кредит: государственные и муниципальные
финансы»

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕХАНИЗМА ИСПОЛНЕНИЯ НАЛОГОВОЙ
ОБЯЗАННОСТИ**

Научный
руководитель

подпись, дата

доцент,
руководитель НУЛ
канд. экон. наук

С.А. Козлова

Выпускник

подпись, дата

К.А. Савьян

Нормоконтролер

подпись, дата

Е.В. Шкарпетина

Красноярск 2022

СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	3
1 Теоретические аспекты управления налоговыми обязательствами	6
1.1 Понятия, виды и элементы управления налоговыми обязательствами	6
1.2 Исполнение налоговой обязанности	10
1.3 Способы обеспечения исполнения налоговой обязанности.....	14
2 Методическое обеспечение управления налоговыми обязательствами.....	22
2.1 Анализ методов управления налоговыми обязательствами.....	22
2.2 Сравнительно-правовой анализ отношений ответственности за налоговые и административные правонарушения	27
2.3 Налоговая реконструкция как инструмент обеспечения налоговой ответственности	37
3 Рекомендации по совершенствованию мер налоговой ответственности.....	44
3.1 Показатели оценки эффективности работы по собираемости налогов и сборов	44
3.2 Рекомендации направленные на совершенствование законодательства о налоговой обязанности	51
Заключение	59
Список использованных источников	62
Приложение А Комплекс мер налоговой обязанности	70

ВВЕДЕНИЕ

Налоги являются основным источником доходов бюджета, который служит экономической основой для выполнения государством своих функций и обязанностей. По всей значимости, основной задачей уполномоченных налоговых органов является контроль и надзор за своевременной уплатой налогов и сборов. Вопросы связанные с исполнением налоговой обязанности являются ключевой темой налогового права, так как с целью непосредственного исполнения налоговые обязательства и устанавливаются.

Когда мы говорим о налоговых обязательствах налогоплательщика, то вести речь о полной добровольности затруднительно, поскольку мы понимаем, что это навязанное налогоплательщику обязательство, со стороны публичного субъекта. Однако нужно понимать и то, что воля налогоплательщика все же учитывается и у налогоплательщика, действительно, может быть исполнение обязательств по его воли, против его воли, или помимо его воли. Все же, систематическим правилом считается исполнение обязанности по воли налогоплательщика. В свою очередь, законодатель полностью стоит на страже исключительно своих интересов, интересов государства и правовой определенности.

Опираясь на современные данные и проанализировав статистику собираемости налогов и сборов, нельзя не заметить проблему, связанную с ненадлежащим исполнением налоговых обязательств. В связи с этим, особую актуальность приобретают теоретические и методические положения по совершенствованию механизма взыскания налоговой задолженности, а также способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, что в свою очередь прямолинейно сказывается на функционировании государства в целом. Данное направление и актуализирует исследуемую тему дипломной работы.

Целью данной работы является подробное изучение механизма исполнения налоговой обязанности, а также предложения ряда рекомендаций,

ведущих за собой усовершенствование законодательства о налоговой ответственности. Для достижения цели данной работы необходимо решение следующих задач:

1. Проанализировать способы обеспечения налоговой обязанности
2. Провести сравнительно-правовой анализ методического обеспечения управления налоговыми обязательствами
3. Рассмотреть действующие показатели оценки эффективности по собираемости налогов и сборов
4. Сформулировать предложения по совершенствованию законодательства о налоговой ответственности

Объектом исследования выступает исполнение и способы обеспечения налоговой обязанности.

К предмету исследования можно отнести понятие налогового обязательства, а также правовое регулирование структурных элементов налоговых обязанностей.

При выполнении выпускной квалификационной работы теоретической базой исследования послужили нормативные акты: Налоговый кодекс РФ, Конституция РФ, методические рекомендации ФНС России, материалы судебной практики, научные труды таких авторов, как Засухина М.О., Меликов И.И., Поршнева А.Г., Петрова Г.В., Шевелева Е.В., Муравьева, Н.Н., Бисултанов, А.Н.

Информационной и практической базой исследования послужили: статистическая и аналитическая отчетности Управления Федеральной налоговой службы России, информация с официальных сайтов Правительства РФ, федеральные законы, нормативные акты Минфина России.

Дипломная работа состоит из введения, трех глав, объединяющие восемь параграфов, заключения, списка использованных источников и приложения.

Первая глава работы посвящена определению, рассмотрению структуры и понятия налогового обязательства.

Во второй главе освещаются методологические подходы в управлении налоговыми обязательствами.

В третьей главе будут разработаны рекомендации по совершенствованию законодательства связанного с налоговой ответственностью.

1 Теоретические аспекты управления налоговыми обязательствами

1.1 Понятия, виды и элементы управления налоговыми обязательствами

В настоящее время, проблема нарушений налогового законодательства находится в центре внимания и является частым явлением в современной экономике.

Налоговые отношения по своей природе, в целом, можно считать конфликтными, у государства и налогоплательщиков разные интересы.

Основная задача государства это гарантировать бюджету максимально полные налоговые поступления. Налогоплательщик в свою очередь стремится получить прибыль, порой используя незаконные возможности уклонения от уплаты налогов.

Для государства налоговые правонарушения несут фискальный характер, что проявляется в недостатке средств в виде налогов и сборов. В целях поддержания налоговой дисциплины государство вправе применять принуждение в виде налоговой или юридической ответственности.

Необходимо упомянуть, что термин «налоговые обязательства» в правовых актах органов исполнительной власти современной России, применяется достаточно редко, в целом, нормативно не определяется совсем.

По мнению большинства авторов «налоговое обязательство—это обязанность налогоплательщика уплатить определенный налог (сбор) при наличии обстоятельств, установленных актом налогового законодательства» [60].

В настоящее время налоговые обязательства регулируются Законом о налогах, который устанавливает перечень правовых норм, определяющих виды налогов, способы и порядок их взимания, а также регулирование отношений, связанных с возникновением, изменением или прекращением налоговых обязательств.

Основными элементами налогового обязательства, как любого правоотношения, являются субъекты обязательства, объект обязательства и содержание обязательства. Шевелева Е.В. включает в структуру налогового обязательства дополнительные элементы[59]:

- условия и признаки возникновения обязательства;
- исполнение обязательства (надлежащее либо ненадлежащее);
- меры, обеспечивающие исполнение обязательства;
- ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение налогового обязательства (штрафные санкции).

Налоговое обязательство имеет ряд характеристик, так оно предстает перед плательщиками как активное, персональное, конкретное, кроме того имеет положительное содержание и носит относительный характер. Исполнение налогового обязательства гражданами страны обеспечивается за счет определенных мер государственного принуждения, группы которых рассмотрим далее.

Государство с помощью соответствующих органов, наделенными рядом полномочий, контролирует выполнение положений законодательства, стоит отметить, что не только налогового, на всех этапах финансовой деятельности граждан страны и юридических лиц. Таким образом, государство с помощью органов налоговой службы в ситуациях, в которых имеет место с ненадлежащее исполнение или же неисполнение налоговых обязательств налогоплательщиком, вправе прибегнуть к использованию соответствующих ситуации способов по обеспечению мер к принудительному исполнению налоговых обязанностей, закрепленных в законодательстве, такие меры воздействия на плательщиков производятся только в порядке, который в полной мере описан Налоговым Кодексом Российской Федерации.

Меры государственного принуждения при неисполнении налоговых обязательств можно разделить на следующие группы:

1. Предупредительные меры;

2. Пресекательные меры;
3. Правовосстановительные меры;
4. Карательные меры.

Предупредительные меры государственного принуждения направлены как следует из названия на предупреждение различных случаев и методов совершения противоправных действий со стороны плательщика. Данные меры помимо прочего способствуют обеспечению налоговых органов необходимой им информацией в целях проведения налоговых проверок, что важно в довольно короткий срок, что снижает потенциальный ущерб от неисполнения налоговой обязанности. Также такие меры выполняют необходимую разъяснительную функцию, что снижает вероятность повторного правонарушения налогоплательщика в будущем.

Далее следуют пресекательные меры, цель которых заключается в пресечении действий нарушающих действующее налоговое законодательство как со стороны налогоплательщика, так и разного рода налоговых агентов до наступления нежелательных последствий для бюджета страны.

Правовосстановительные меры применяются государством в лице налоговых органов, цель которых – пресечь неправомерные действия налогоплательщика и фискального агента до причинения ими значительного ущерба бюджету. Такие меры подразумевают восстановление государственного права на получение денежных средств со стороны налогоплательщика направляемых в бюджет, то есть, налоговые органы имеют возможность направить недополученные финансовые активы в соответствующего уровня бюджет, которые должны были в него поступить, но по тем или иным причинам не поступили.

В рассмотренной работе не раз будет упомянуто, что исполнение налоговых обязательств физическими и юридическими лицами точно и в полной мере регламентировано налоговым законодательством, следовательно, отклонение от установленных на законодательном уровне норм, можно считать

нарушением закона, такие действия неминуемо ведут к применению мер, соответствующих правонарушению, определенными органами.

Предписание карательных мер направлено на привлечение недобросовестного налогоплательщика уже к юридической ответственности. В данном случае предусматривается как налоговая, так и административная ответственность, меры ответственности определены соответственно Налоговым кодексом РФ, Кодексом об административных правонарушениях РФ. Уголовная ответственность за налоговые правонарушения применяется в исключительных случаях и соответственно распространяется на наиболее опасные преступления, такие как уклонение от исполнения налоговой обязанности в особо крупных размерах, меры уголовной ответственности обозначены в Уголовном кодексе РФ.

Можно заключить, что меры государственного принуждения в случае с налоговой обязанностью включают в свой состав предупредительные, праввосстановительные, пресекаательные, а также карательные меры воздействия на налогоплательщиков, которые в совокупности способны обеспечить надлежащее исполнение налоговой обязанности гражданами страны.

Важно выделить пресекаательные меры, целью применения которых является предотвращение правонарушений посредством профилактики, что способствует снижению количества налоговых правонарушений и дает шанс благодаря своим действиям направить налогоплательщиков на добросовестный путь законопослушного гражданина. Так же важную роль играют праввосстановительные меры, которые в свою очередь направлены именно на наполнение бюджета государства и реализацию основной функции налогов, а именно фискальной.

Цель указанных мер государственного принуждения прописанных в законодательных документах, заключается в том, чтобы побудить налогоплательщиков к соблюдению действующего законодательства, донести причины необходимости уплаты налогов, штрафы в свою очередь направлены

на минимизацию потерь от несвоевременной уплаты налогов, а также на стимулирование населения к соблюдению действующих на данный момент нормативно-правовых актов.

1.2 Исполнение налоговой обязанности

Фискальный принцип налогового регулирования находит свое отражение в положениях законодательства о налогах и сборах, определяющего действия налогоплательщика по исполнению налоговых обязательств перед государством в виде уплаты налогов.

Выполнение данного обязательства говорит, что уплата налогов должна быть произведена в полном объеме и в установленные сроки.

Срок уплаты налогов – один из основных элементов налогообложения, определяемый налоговым законодательством. Сроки уплаты определяются по каждому налогу отдельно.

Таким образом, фискальные параметры налогового обязательства не ограничены только определением суммы платежей, но и указывают на необходимость обязательного закрепления срока его уплаты.

Нарушение сроков исполнения налоговых обязательств влечет за собой ущерб интересам государства, что объясняется условиями надлежащего финансового обеспечения конституционных функций государственных органов и осуществления ими своих обязанностей.

Налоговая обязанность представляет собой комплекс мер должностного поведения налогоплательщика, которое находит свое определение в статье 23 Налогового кодекса [5]. В узком смысле данная обязанность представляет собой часть обязанностей реализации конституционных мер должностного поведения в вопросах уплаты законодательно установленных налогов и сборов.

Налоговая обязанность включает в себя такой комплекс мер, как:

- уплачивать законно установленные налоги

- встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена Налоговым Кодексом
- вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах
- представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (налоговую отчетность), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;
- иные обязанности представлены в приложении А.

Обязанность по уплате налогов возникает, измеряется и прекращается на основании налогового законодательства, либо иным правовым актом в области налогообложения.

Обязанность по уплате налогов наступает с момента образования установленных на законодательном уровне обязательств, предусматривающих обязанность уплаты того или иного налога.

В НК РФ перечислены условия, связанные с возникновением налоговой обязанности, данные условия представлены на рисунке 1.

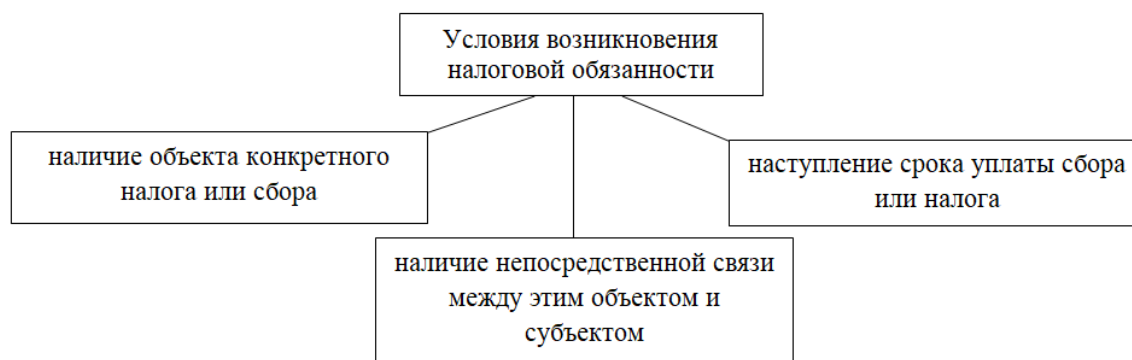


Рисунок 1 – Условия возникновения налоговой обязанности

Исключительно при присутствии вышеупомянутых факторов возникает обязанность по уплате определенного налога.

Первичным элементом налоговой обязанности выступает момент, с

которого эта обязанность начинает существовать.

В статье 44 Налогового кодекса говорится, что обязанность по уплате определенного налога должна быть возложена на плательщика в момент возникновения установленным на законодательном уровне обстоятельств, предусматривающих уплату налога [4].

Неуплата налога в срок должна компенсироваться уплатой налога ущерба, который был понесен государством в результате просрочки платежа. Именно поэтому, сумма налога, которая не была уплачена вовремя, включает в себя штраф в качестве дополнительного платежа.

Сроки уплаты налога должны быть четко определены в законодательстве, чтобы каждый плательщик знал, когда он должен уплатить тот или иной налог.

Особая важность уплаты налогов определена в статье 8 НК РФ, где говорится о правилах расчета сроков в налоговом законодательстве.

Также налоговое законодательство допускает досрочное исполнение налоговой обязанности.

Обязанность по уплате налога (сбора) прекращается в ряде случаев:

- с уплатой налога и (или) сбора в предусмотренных НК случаях
- со смертью физического лица - налогоплательщика или с объявлением его умершим, эта задолженность по налогам погашается наследниками в пределах стоимости наследственного имущества
- с ликвидацией организации-налогоплательщика
- с возникновением иных обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение обязанности по уплате соответствующего налога или сбора

Вышеупомянутый перечень оснований для прекращения налоговой ответственности не является исчерпывающим. В законодательстве также говорится о возможности иных причин прекращения налогового обязательства. Это обязательство может включать, например, списание безнадежных долгов по налогам.

Сущность исполнения налоговой обязанности сводится к уплате налога.

Содержание данной обязанности находит свое отражение в императивных нормах, т.е. требованиях государства об уплате данных налогов.

Также в налоговом законодательстве имеет место отсрочка исполнения налоговой обязанности.

Она может быть прекращена после истечения срока действия соответствующего соглашения.

Досрочное прекращение отсрочки может иметь место в случае уплаты суммы задолженности по налогу и соответствующих процентов до истечения установленного срока.

Досрочное прекращение этой отсрочки может быть также обусловлено нарушением плательщиком правил, в соответствии с которыми он получил право изменить срок уплаты налога.

В случае невыполнения плательщиком условий предоставления отсрочки, его действия могут быть разрешены досрочно по решению компетентного органа, принявшего решение об изменении срока исполнения налогового обязательства. В таком случае, плательщик должен в течение тридцати дней после получения соответствующего решения уплатить:

- разницу между суммой долга, которая была определена в решении о предоставлении отсрочки, которая была увеличена на сумму процентов, и фактически выплаченной суммой на период прекращения действия отсрочки;
- штрафы, начисленные за каждый календарный день, со дня, следующего за днем получения настоящего постановления, до дня уплаты указанной суммы включительно. Порядок исполнения налоговой обязанности отображен на рисунке 2.

Добровольное исполнение	Принудительное исполнение
<ul style="list-style-type: none"> • Возникновение обязанности по уплате налогов и сборов вследствие совершения юридически значимых действий, порождающих эту обязанность • Исчисление налога и представления в органы ФНС налоговой декларации • Самостоятельное исполнение обязанности по уплате налогов и сборов 	<ul style="list-style-type: none"> • Возникновение обязанности по уплате налогов и сборов вследствие совершения юридически значимых действий, порождающих эту обязанность • Исчисление налога и представления в органы ФНС налоговой декларации • Требования об уплате налога или сбора • Неисполнение требования уполномоченных органов об уплате недоимки по налогам, также пени и штрафы • Взыскание недоимки по налогам и сборам

Рисунок 2 – Порядок исполнения налоговой обязанности

Таким образом, исполнение налоговой обязанности может быть осуществлено в добровольном и принудительном порядке, который подразумевает действие судебной власти, либо административной власти – самого налогового органа.

1.3 Способы обеспечения исполнения налоговой обязанности

Нарушения налогового законодательства крайне негативно влияют на развитие экономики страны и прямо сказываются на экономической безопасности государства. Поэтому, своевременное исполнение налоговой обязанности в полной мере является основополагающей конституционной обязанностью каждого лица и организации. Тем не менее, в жизни встречаются такие факторы, под влиянием которых налогоплательщик не всегда способен исполнить свои обязанности надлежащим образом. Например, неуплата, неполная или несвоевременная уплата налога может зависеть от невозможности налогоплательщика доказать проявление должной осмотрительности при выборе контрагентов. Также отсутствие базовых знаний и пониманий о

налоговой культуре у населения, могут отразиться на эффективности поступлений налогов и сборов в бюджет государства. Однако все же находятся такие субъекты, которые сознательно уходят и избегают финансовые обязательства перед государством. В таком случае, государство вынуждено гарантировать поступление налоговых платежей с помощью применения установленных мер главой 11 НК РФ.

Меры государственного принуждения при неисполнении налоговых обязательств предусмотрены не только Налоговым кодексом РФ, а так же следующими законодательными актами: Таможенным кодексом Таможенного союза, Федеральным законом «О таможенном регулировании в Российской Федерации», Кодексом РФ об административных правонарушениях и Уголовным кодексом РФ [7].

Рассмотрение принудительных мер в различных нормативных актах должны помочь определить компетенцию уполномоченного государственного органа, а также использование на практике норм разных отраслей, помогает определить наказание в зависимости от степени тяжести налогового нарушения.

По нашему мнению, способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов представляет собой предусмотренные НК РФ правовые средства, нацеленные на стимулирование плательщика к уплате того или иного налога в установленном законом размере, порядке, сроке. Такие способы направлены на обеспечение сохранения интересов государства в вопросе сбора налоговых поступлений, а также защиту интересов общества, которое имеет определенные преимущества в социальной и других сферах общественной жизни от уплаты налогов.

В настоящее время законодатель в главе 11 статье 72 Налогового Кодекса Российской Федерации, выделяет следующие способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов:

- Залог;
- Поручительство;

- Пеня;
- Приостановление операций по счетам в банке;
- Наложение ареста на имущество налогоплательщика.

Перечислив способы обеспечения исполнения налоговой обязанности, можно говорить о существенном расширении перечня способов обеспечения, по сравнению с установленным Законом «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

Законодатель посчитал вышеперечисленные методы наиболее эффективными и действенными. При этом, перечень способов обеспечения исполнения налоговой обязанности по уплате налогов и сборов, предусмотренных статьями 72 - 77 НК РФ, является исчерпывающим, поэтому ни один налоговый субъект не вправе использовать и применять иные способы и средства обеспечения, за исключением предусмотренных статьей 72 НК РФ.

Статья 73 Налогового Кодекса РФ предусматривает, что при изменении сроков исполнения налоговых обязательств, обязанность по уплате налогов и сборов может быть обеспечена залогом. Залог имущества оформляется путем договора между налоговым органом и законодателем. Залогодателем может быть как сам должник, так и третье лицо. В качестве залога выступает имущество налогоплательщика, в отношении которого может быть установлен залог по гражданскому законодательству Российской Федерации. Залог, который был ранее заложен, уже не может выступать предметом залога по договору [2].

При неисполнении налогового обязательства, обеспеченного залогом, налоговые органы имеют право распорядиться заложенным имуществом так, что позволило бы погасить финансовую задолженность перед государством.

В результате таких отношений, государству предоставляется возможность с помощью законодательных органов требовать исполнения налоговых обязательств путем реализации предмета залога и в последствие передачи ему в первоочередном порядке вырученных денежных средств. При

этом стоит упомянуть, что сумма средств, перечисляемых в казну государства, не может превышать сумму налогового обязательства.

В поручительстве, предусмотренное статьей 74 Налогового Кодекса РФ, прописано, что поручитель обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанности налогоплательщика по уплате налогов, если он не уплатит в установленный срок нужную сумму налога и соответствующие пени. Поручителем может выступать как юридическое, так и физическое лицо. Поручительство оформляется в соответствии Гражданского Кодекса РФ договором между налоговым органом и поручителем. Взыскание налога и пеней с поручителя принудительным методом производится налоговым органом в судебном порядке. В налоговых отношениях поручитель обязуется полностью, а не частично, освободить налогоплательщика от налогового бремени. При нарушении самим поручителем сроков исполнения налогового обязательства поручитель уплачивает пеню, наложенную на причитающуюся сумму.

В налоговом законодательстве пеней считается денежная сумма, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов и сборов в сроки, более поздние, чем установленные законодательством о налогах и сборах. Пеня начисляется за каждый просроченный день, определяется в процентах от неуплаченной суммы налога или сбора. Процентная ставка пени равна одной трехсотой действующей ставки рефинансирования Центрального Банка Российской Федерации. Следует отметить, что налоговое законодательство рассматривает данную санкцию с двух сторон: как средство обеспечения выполнения налоговых обязательств и как карательную налоговую санкцию.

Пени уплачиваются вместе с суммой налога и сбора или после уплаты этих сумм в полном объеме. Также пени могут быть взысканы принудительно за счет денежных средств налогоплательщика на счетах в банке или за счет иного имущества, об этом свидетельствуют статьи 46-48 Налогового Кодекса РФ.

Приостановление операций по счету означает временное прекращение банком всех расходных операций по данному счету, если иное не предусмотрено пунктом 2 статьи 76 Налогового Кодекса Российской Федерации.

Случаи, когда операции по счету приостанавливаются и дальнейшие действия для разблокировки счета налогоплательщиком представлены на рисунке 3.

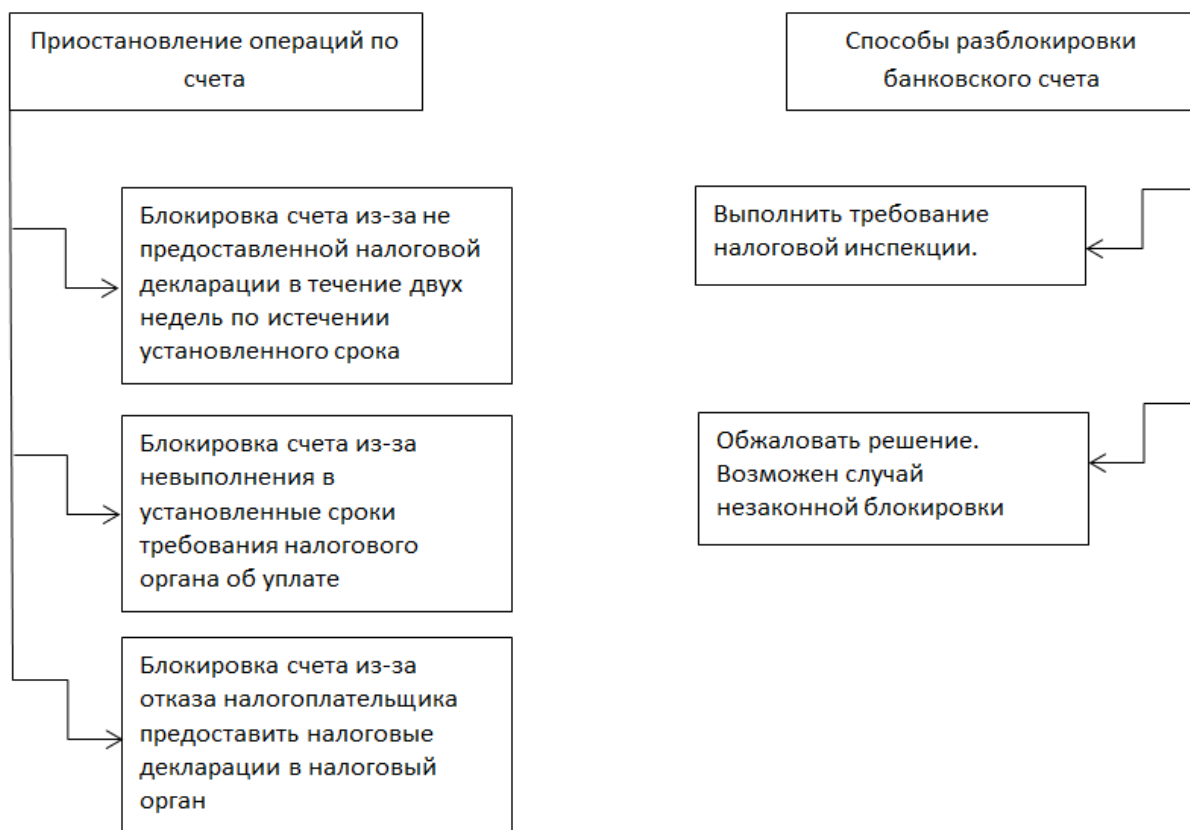


Рисунок 3 – Приостановление операции по счетам и действия для разблокировки счета

Окончательное решение о приостановлении счета выносит только налоговый орган. Банк в свою очередь должен принять решение налогового органа к исполнению, с последующим приостановлением операций по счету строго определенного клиента. По решению налогового органа банк не несет ответственность за расходы, понесенные налогоплательщиком в связи с блокировкой его операций в банке.

Один из последних способов обеспечения исполнения налоговой обязанности по уплате налогов и сборов, который мы рассмотрим, это арест имущества. Статья 77 Налогового Кодекса Российской Федерации подразумевает, что под арестом имущества в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога, признается действие налогового органа по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества.

Конфискация или арест имущества применяется к налогоплательщикам, не исполнившим в установленный срок свои обязательства по уплате налогов и сборов. Обязательным условием реализации данной меры в целях обеспечения решения налоговых органов является наличие у налоговых органов достаточных оснований полагать, что недобросовестный налогоплательщик примет меры по сокрытию имущества или личному сокрытию. Важно отметить, что существующее установленное ограничение относительно объема арестованного имущества, предоставляет в качестве гарантии налогоплательщику тот факт, что аресту подлежит только то имущество, которого будет достаточно для исполнения налоговой обязанности.

Не менее важным являются такие случаи, когда налогоплательщик, напротив, в большей степени исполняет свои налоговые обязательства. Переплата налогов, сборов или штрафов является распространенной ошибкой на практике взаимодействия налоговых органов и налогоплательщика. Так, из-за расчетных ошибок, заблуждения о ставках налога, человеческого фактора, итогом подобных ошибок становится перевод налоговым агентом денежной суммы, превышающей сумму, подлежащую уплате в соответствующий бюджет.

Установить факт переплаты налогов имеет возможность, как налогоплательщик, так и налоговый орган. Налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о переплате и о размере суммы переплаты, не позднее чем через месяц после выявления данного факта.

Для восстановления имущественных прав налогоплательщика, налоговое законодательство предусматривает такие способы как возврат излишне уплаченных сумм и зачет.

Процедура возврата излишне уплаченной денежной суммы оформляется в виде письменного заявления от лица налогоплательщика. В течении одного месяца со дня установления факта об излишнем взыскании денежной суммы, налогоплательщик имеет право обратиться в налоговый орган с заявлением о возврате суммы уплаченного налога. Процедура защиты имущественного права налогоплательщика далее осуществляется в судебном порядке. В целях защиты нарушенных прав налогоплательщиков законодательством определены сроки возврата излишне взысканных денежных сумм: налоговый орган обязан возвратить сумму переплаты не позднее одного месяца со дня принятия соответствующего решения начальником (его заместителем) налогового органа или вынесения решения судом. Гарантией своевременного возврата излишне взысканных сумм налогов служит п. 4 ст. 79 НК, согласно которому проценты на данную сумму начисляются со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата.

Следует отметить, что налоговый орган не возвращает излишне уплаченные суммы автоматически, данная процедура происходит исключительно по заявлению налогоплательщика. Так и зачет излишне уплаченных налогов в счет будущих платежей осуществляется на основании письменного заявления налогоплательщика. Такое заявление рассматривается налоговой службой в течение пяти дней с момента получения, далее не позднее двух недель налогоплательщик будет проинформирован о результатах рассмотрения обращения.

Переплата налогов не означает, что налогоплательщик лишается права собственности на сумму излишне уплаченной в бюджет. Налоговый кодекс, а именно статья 78 устанавливает направления ее использования: излишне уплаченная или излишне взысканная сумма налога засчитывается в счет предстоящих налоговых платежей, на уплату пеней или погашение недоимки.

Если же у налогоплательщика не имеется долгов перед бюджетной системой, то необоснованная переплаченная сумма подлежит возврату.

Как следует из данного параграфа, налоговая обязанность является исполнением конституционной обязанности по уплате налогов и регулируется правовыми нормами Российской Федерации. Здесь же были рассмотрены возможные способы обеспечения налоговой обязанности, используемые налоговыми органами для обеспечения налоговой ответственности, а также способы урегулирования избыточного взыскания налоговыми органами обязательных платежей с налогоплательщиков.

2 Методическое обеспечение управления налоговыми обязательствами

2.1 Анализ методов управления налоговыми обязательствами

Оптимизация налогообложения любого экономического субъекта, прежде всего, начинается с расчета текущего или ретроспективного налогового бремени или иначе налоговой нагрузки.

В Налоговом Кодексе Российской Федерации не имеется законодательных определений «налоговая нагрузка» или «налоговое бремя», однако, регламентирующие вопросы взаимоотношений между налогоплательщиком и государством содержатся в иных нормативным документах - Правительства и Министерства Финансов Российской Федерации, а также ФНС Российской Федерации. Интерпретация термина «налоговая нагрузка» представлена в таблице 1.

Таблица 1 – Интерпретация термина «налоговая нагрузка организации» в законодательстве Российской Федерации

Показатель	Понятие в соответствии с законодательством РФ
Налоговая нагрузка	Налоговая нагрузка определяется как относительный показатель. В числителе – уплаченные налоги по данным отчетности налоговых органов. В знаменателе – оборот (выручка) по данным Федеральной службы государственной статистики.
Налоговое бремя	Налоговая нагрузка определяется как относительный показатель. В расчет принимается начисленные налоги, налоговые сборы, сборы во внебюджетные фонды. В знаменателе – выручка от реализации продукции с НДС.
Фактическая налоговая нагрузка	Налоговая нагрузка определяется как относительный показатель. Числитель – начисленная сумма налога, знаменатель – сумма полученного дохода.
Совокупная налоговая нагрузка	Налоговая нагрузка определяется как относительный показатель. В числителе – сумма налогов за исключением акцизов, НДС. Взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации.

Регулирование налоговой нагрузки организаций осуществляется как государством, так и самостоятельно организацией. Благодаря такой практике, можно заметить разного рода цели участников взаимоотношений. Например, для организаций налоговая нагрузка выступает как критерий эффективности управления компанией, в рамках налогового законодательства, в свою очередь государство преследуют такую цель, как один из способов эффективного управления национальной налоговой системы.

В настоящее время в России практически отсутствует приемлемая методика расчета размера экономической нагрузки на хозяйствующий субъект, однако в научной литературе встречается ряд методик определения налогового бремени юридического лица. Разнообразие этих методов сопряжено с различными трудностями оценки, например в составе налогов, которые необходимо учитывать при оценке налоговой нагрузки организации и существенная проблема связанная с использованием базы сравнения используемых экономических показателей. На рисунке 4 представлены варианты баз сравнений используемых для оценки налоговой нагрузки.

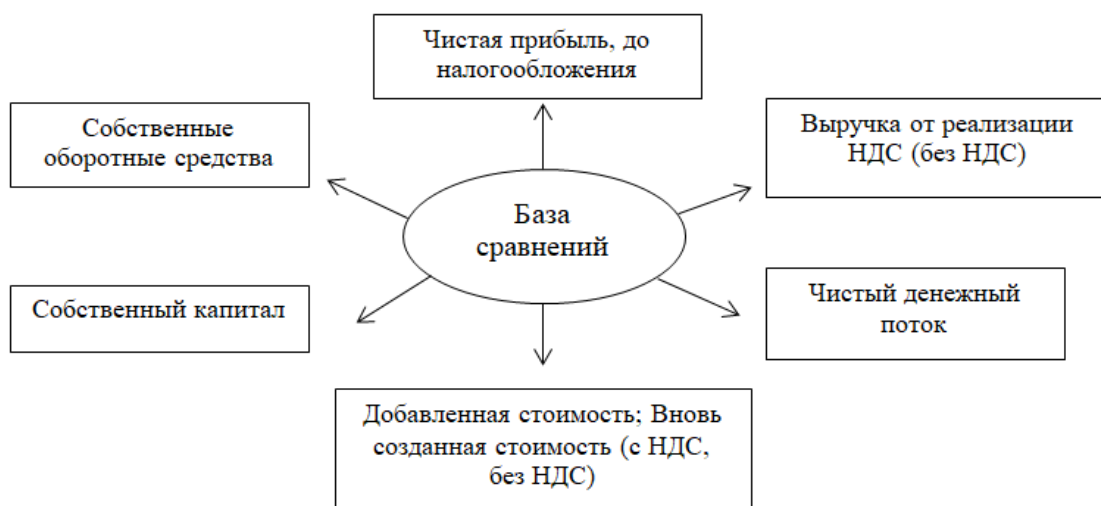


Рисунок 4 – Базы сравнения, используемые для оценки налоговой нагрузки организации

На сегодняшний день существует более 50 различных методик оценки налоговой нагрузки организации. Существующие подходы к оценке налоговой

нагрузки являются индикатором полноты и своевременности исполнения налоговой обязанности. Рассмотрим и проанализируем ряд методик определения налоговой нагрузки.

В качестве базы сравнения М.Н. Крейнина использует добавленную стоимость для определения налогового бремени [33]. Автор предлагает рассчитывать уровень налоговой нагрузки следующим образом (формула (1)):

$$\frac{C_p}{B} \cdot 100, \quad (1)$$

где В - выручка от реализации;

C_p - затраты на производство реализованной продукции (работ, услуг) за вычетом косвенных налогов;

P_q - фактическая прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия после уплаты налогов.

В качестве недостатка представленной выше методики следует выделить недостоверную оценку влияния косвенного налогообложения на финансовое состояние исследуемой организации. Однако, методика позволяет в полной мере оценить и провести исчерпывающий анализ в части именно прямых налогов, влияние их на финансовое состояние рассматриваемого предприятия.

Кирова Е.А. в своей методике использует вновь созданную или произведенную стоимость [31]. Данный метод предполагает исчисление относительной налоговой нагрузки посредством соотнесения налоговых платежей и отчислений на социальные нужды к вновь созданной стоимости, которая определяется с помощью формулы представленной ниже (формула (2)):

$$\frac{DN}{C} \cdot 100, \quad (2)$$

где ДН - относительная налоговая нагрузка;

НП - налоговые платежи;

СО - отчисления на социальные нужды;

ВСС - вновь созданная стоимость.

Достоинства данной методики заключаются в том, что на величину вновь созданной стоимости не влияют уплачиваемые налоги; в расчет включаются все налоговые платежи, уплачиваемые непосредственно организацией; на объективность расчета не влияет принадлежность к той или иной отрасли, а также масштабы организации. Недостатком такой методики является отсутствие возможности прогнозирования изменения показателя в зависимости от изменения количества налогов, их ставок и льгот.

Метод расчета величины налоговой нагрузки представленный в трудах Кадушина А. и Михайловой Н. является довольно объективным[21]. Данный метод предполагает под собой расчет и оценку налоговой нагрузки как отношение к добавленной стоимости, которая в свою очередь представляется как доход организации, а значит и является источником формирования налоговой базы. Данная методика трактуется следующим образом (формула (3)):

$$\text{НН} = \frac{\text{Н}_{\text{общ}}}{\text{ЧА}} \cdot 100\% \quad (3)$$

где НН - налоговая нагрузка;

$\text{Н}_{\text{общ}}$ - сумма налогов в совокупном объеме;

ЧА - чистые активы

ЧП-чистая прибыль

Методика позволяет провести сравнительный анализ налога и источника его уплаты, но в то же время данный метод не подразумевает участия ряда налогов, например, налог на имущество, транспортный налог, платежи за пользование природными ресурсами, земельный налог и другие, влияние которых в отдельности может быть и не значительным, но в совокупности они

имеют довольно большое значение для достоверной оценки финансового состояния предприятия.

По моему мнению, именно метод А. Кадушина и Михайлова Н. является наиболее приемлемым для определения налоговой нагрузки организации, если свои обязательства оценивает сама компания. Но в целях исполнения фискальной функции, базовым методом должна являться методика Департамента налоговой политики Министерства финансов Российской Федерации. Достоинством методики расчета Минфина следует выделить то, что она дает возможность выделить долю налогов в выручке организации от реализации. Данная методика налоговой нагрузки определяется по следующей схеме (формула(4)):

$$\text{---} , \tag{4}$$

где НН - налоговая нагрузка;

$N_{\text{общ}}$ - общая сумма налогов;

$V_{\text{общ}}$ - общая сумма выручки от реализации.

На практике отмечается, что преимущества данного метода заключается в простоте и усредненности расчета. При этом, метод Департамента налоговой политики Министерства финансов РФ не лишен противоречий и недостатков. Были случаи, когда Министерства финансов РФ настоятельно рекомендовало включать страховые взносы и НДСЛ при расчете налоговой нагрузки, а затем были такие периоды, когда эти суммы из расчета исключались. Это говорит нам о том, что данный метод обладает методической нестабильностью.

Важно отметить, что методика Департамента налоговой политики Министерства финансов является оптимальной методикой определения налоговой нагрузки среди перечисленных методов, поскольку именно она показывает фискальную функцию налога, а также является единственной официальной методикой.

Подводя итог вышесказанному, можно сделать вывод о том, что целесообразно использовать на практике сразу несколько методик определения налоговой нагрузки. С помощью комплексного подхода и использования выбранных в интересах организации показателей, полученный результат позволит более точно оценить налоговые обязательства.

2.2 Сравнительно-правовой анализ отношений ответственности за налоговые и административные правонарушения

В сравнительно-правовом анализе природы налоговой ответственности необходимо выделить несколько критериев – материальные, процессуальные и функциональные. Они способствуют определению общей административной природы ответственности в публичной сфере и приобретению ее свойств, которые объясняются охраняемым фискальным порядком.

Структура налоговой обязанности в вопросах уплаты налогов состоит из сумм налогов и причитающихся пеней как компенсации несвоевременного внесения недоимки в бюджет.

Административное же наказание обладает большим арсеналом санкций и прочих мер воздействия, чем налоговое право. Это связано с не только сферой охраны, но и с вопросом регулирования.

Взимание налогового штрафа проводится исключительно в денежной форме в виде исполнения налоговой обязанности по уплате налога. Карательный и безэквивалентный характер как административного, так и налогового штрафа также говорит об общей природе санкций.

Различия состоят в том, кто субъект налоговой и административной ответственности. В налоговом законодательстве им стал налогоплательщик, а в административном – лицо, которое управляет субъектом предпринимательства-налогоплательщиком.

В налоговом законодательстве нарушается норма ответственности лицом, а в административной – лицом, который управляет субъектом предпринимательством.

В первом случае налоговая обязанность возложена на лицо, которое привлекается к налоговой ответственности, а во втором – на лицо, которым управляет правонарушитель.

Квалификаций правонарушения в налоговой сфере прямая – налогоплательщик не выполнил правила, а в административном праве – предполагает определение налоговой обязанности не на правонарушителя, а лица, которым он управляет.

Рассмотрим несколько судебных дел по вопросам данной проблематики. Один из числа экспертов «АГ» отметил, что подход, используемый Верховным Судом направлен именно на избежание тех ситуации, когда лицо, совершившее какое-либо неправомерное действие и имеющее обязательства по возмещению причиненного им ущерба, подвергается двойному имущественному бремени, но в то же время он не смог согласиться с приведенным в определении обоснованием. Другой эксперт считает, что определение способно помочь в формировании судебной практики в ряде случаев, когда Налоговая служба применяет так называемый внеконкурсный способ привлечения к соответствующим мерам ответственности контролирующих должника лиц по задолженности перед бюджетом РФ.

Верховный Суд опубликовал Определение № 305-ЭС19-17007 по делу о взыскании в рамках субсидиарной ответственности суммы денежных средств, ранее уже взысканных налоговой инспекцией в рамках прикрепленного уголовного дела по случаю неуплаты налогов [20].

В апреле 2016 г. суд общей юрисдикции признал Юрия Дьячкова, генерального директора и по совместительству единственного участника обанкротившейся организации ООО «ДИС», виновным в уклонении от уплаты налогов в особо крупном размере. Вследствие чего ИФНС России № 29 по г. Москве были взысканы с бывшего руководителя организации-банкрота

материальный вред, причиненный в результате совершения правонарушения, на сумму более 53 млн. руб.

Далее Арбитражным судом г. Москвы была включена эту же сумма с учетом пеней в реестр требований ряда кредиторов должника по законному требованию территориального налогового органа вопреки несогласию Юрия Дьячкова о том, что такого рода взыскание с него в рамках другого спора о привлечении его к субсидиарной ответственности станет повторным и следовательно неправомерным.

Как итог Арбитражным судом г. Москвы был привлечен бывший руководитель организации к субсидиарной ответственности на 76 млн руб., апелляция в свою очередь поддержала данное решения суда. При расчете размера ответственности, вмененной Юрию Дьячкову, оба судебных органа исходили из принципа, что наличие оснований, по которым возможно привлечение к ответственности, было установлено уже вступившим в законную силу соответствующим судебным актом, а указанная в рамках акта денежная сумма составляет размер в полной мере отражающих непогашенные требования кредиторов. При этом судами был отклонен довод заявителя о том, что с него были дважды взысканы денежные средства за одно и то же правонарушение обоснованные тем, что гражданский иск в отношении правонарушителя о взыскании ущерба за совершенное действие в размере не поступивших в бюджет налогов не является тождественным иску о привлечении контролирующего его лица к субсидиарной ответственности.

Юрий Дьячков подал кассационную жалобу в Судебную коллегия по экономическим спорам Верховного Суда, которая после изучения материалов дела № А40-203647/201 нашла ее обоснованной [36].

Высшая судебная инстанция заключила, что в данном споре перед судами встал вопрос о приоритетности двух видов требований, а именно о привлечении нарушителя к субсидиарной ответственности и о возмещении нарушителем ущерба, причиненного преступлением. Для решения данного вопроса являются

вышеназванные иски тождественными, а значит равными, необходимым является рассмотрение их природы.

В пояснении Суда было сказано, что руководителем ООО «ДИС» был причинен вред бюджету посредством совершения умышленных действий, которые в свою очередь привели к недополучению сумм налогов в бюджет. В последствие, суд общей юрисдикции изучил иск одного из кредиторов ООО «ДИС» направленный к его руководителю, Юрию Дьячкову, о возмещении материального вреда, который понес данный кредитор вследствие действий руководителя. На допустимость предъявления подобных исков при соблюдении ряда условий указывал Конституционный Суд РФ в Постановлении от № 39-П/2017.

Со ссылкой на Определение № 308-ЭС17-6757 от 6 августа 2018 г., о котором ранее писала эксперт «АГ». Верховный Суд напомнил, что такое требование о привлечении к субсидиарной ответственности в рамках дела о банкротстве предполагает под собой групповой косвенный иск, так как предполагает предъявление полномочным лицом в интересах группы лиц, объединяющей правовое сообщество кредиторов должника, требования к контролирующим лицам, направленного на компенсацию последствий их негативных действий по доведению должника до банкротства.

Такого рода иск фактически предполагает такое же возмещение вреда, причиненного контролирующим лицом кредитору, следовательно генеральным правовым основанием такого иска становятся в том числе положения ст. 1064 ГК РФ. «Особенность требования о привлечении контролирующих лиц к субсидиарной ответственности заключается в том, что оно, по сути, опосредует типизированный иск о возмещении причиненного вреда, возникшего у кредиторов в связи с доведением основного должника до банкротства», – отмечено в определении.

Так пояснил ВС, Пленум которого исходит из взаимозаменяемого и взаимодополняемого характера такого требования как о возмещении убытков и требования о привлечении контролирующих лиц к субсидиарной

ответственности (п. 20 Постановления № 53 от 21 декабря 2017 г.). Отличие в том, был ли доведен контролирующим лицом должник до банкротства или же нет, от этого факта зависит подлежащая взысканию сумма. Однако размер такой ответственности не дает характеристику правовой природы данным требованиям. Таким образом, следует заключить, что в рамках отношения такого рода требований необходимо исходить из принципа зачетного характера по отношению друг к другу.

Верховный Суд пояснил, что, посредством заявления прямого иска направленного к руководителю должника по налоговой обязанности о возмещении причиненного ему вреда в рамках иного дела, нежели дела о банкротстве, налоговая инспекция на практике выбрала способ распоряжения одной из частей собственного требования. При том, что наличие гипотетической возможности удовлетворить собственное требование при помощи использования другого процессуального механизма не изменяет факта наличия тождественного иска. Следовательно, в таком случае приходится общим как личность должника, так и состав с причиной возникновения обязательства, т.е. одно и то же обязательство вменное одному должнику, что влечет исключение применения норм о солидаритете. Таким образом Верховным Судом были отменены судебные акты, заключенные нижестоящими судами, в части взыскания с заявителя 53 млн руб., таким образом завершив обособленный спор.

Что же относится к природе исков и разного рода лиц, в чьих интересах они составляются и заявляются (на что делает акцент Судебная коллегия ВС РФ в данном деле), то они, имеют ценность в рамках решения другого вопроса – какой иск важнее. «В одном случае получателем присужденного становится конкретный кредитор (потерпевший в рамках уголовного дела), а в другом потенциально более широкий круг лиц (группа кредиторов, стоящих за обществом). Данный вопрос может быть решен конкуренцией норм, при которой возмещение вреда, установленного в связи с уголовным процессом, следует признать первостепенным перед прочими требованиями.

Александр Арбузов добавил, что в этой связи определение ВС рассматривает лишь один из случаев конкуренции исков о привлечении к субсидиарной ответственности с другими исками. «В действительности же проблема гораздо глубже. Ведь помимо исков о возмещении вреда в связи с преступлением есть и много других (взять хотя бы иски из поручительств), которые также конкурируют с «субсидиаркой» на практике. И в таких ситуациях вопрос решается не менее сложно», – убежден он.

Случай №2. С руководителя юридического лица, взыскали задолженность по налогам: сначала в порядке гражданского судопроизводства, а потом путем привлечения к субсидиарной ответственности в процедуре банкротства. Руководитель пытался возражать, что дважды за одно и то же не привлекают, но судьи сделали вывод, что дела эти разные, и у налоговой инспекции неосновательного обогащения не возникает.

В Конституции Российской Федерации имеется статья 50, утверждающая, что никто не может быть повторно осужден за одно и то же преступление. Просим обратить внимание: именно за преступление, понятие которого сформировано статьей 14 Уголовного Кодекса Российской Федерации. Административное правонарушение или обращение в суд в порядке гражданского судопроизводства Конституцией никак не упомянуты.

Руководитель, о котором идет речь, привлекался к уголовной ответственности по статье 199, части 2, пункту «б» Уголовного кодекса Российской Федерации (уклонение от уплаты налогов в особо крупном размере) и был признан судом виновным в инкриминируемом ему деянии. Затем определением Московского городского суда, вынесенным в рамках обжалования решения районного суда г. Москвы о взыскании ущерба, причиненного преступлением, он и был взыскан в полном объеме с причинившего лица, то есть — с руководителя. Решение состоялось в пользу налоговой инспекции, которая в данном случае и обратилась с соответствующим иском.

Уже один раз взысканная решением суда сумма, обросшая, правда, пенями и штрафами, включается арбитражным судом в реестр требований кредиторов в рамках решения вопроса о привлечении бывшего руководителя к субсидиарной ответственности.

На этом этапе у суда возникла конкуренция двух видов требований: о привлечении к субсидиарной ответственности и о возмещении ущерба, причиненного преступлением. Суды первой, апелляционной и кассационной инстанций (до Верховного Суда Российской Федерации, поставившего точку в этом споре) посчитали, что такое положение дел никак не нарушает законные права и интересы бывшего руководителя. А у налоговой, по сути, получающей двойное возмещение убытка, не возникает неосновательного обогащения.

Часть 3 ст. 2 ГК РФ прямо говорит о том, что к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством[1].

Дополнительно по этой норме высказались Верховный Суд РФ в Постановлении Пленума ВС РФ № 6 и Пленума ВАС РФ № 8 от 01.07.1996 «О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» [12]. Согласно Постановлению в случаях, когда разрешаемый судом спор вытекает из налоговых или других финансовых и административных правоотношений, следует учитывать, что гражданское законодательство может быть применено к указанным правоотношениям только при условии, что это предусмотрено законодательством.

Этому вторит ст. 11 Налогового Кодекса РФ, согласно которой институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, приводимые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если не предусмотрено иное. И в рассматриваемом случае суды, определяя правовую природу спора, явно этим воспользовались.

Давайте посмотрим, какие доводы приводят в обоснование принятых решений суды всех инстанций, которые прошел должник до того, как спор был рассмотрен Верховным судом Российской Федерации.

Суды, рассматривая настоящий спор, пришли к выводу, что преимущественная часть задолженности банкротящегося юридического лица, вошедшая в реестр требований кредиторов, образовалась именно из-за совершения должником (руководителем) налоговых правонарушений (преступлений), что установлено вступившим в законную силу приговором суда. И это дало законное основание, предусмотренное подпунктом 3 пункта 2 статьи 61.11 Закона «О банкротстве», привлечь директора к субсидиарной ответственности по обязательствам юридического лица, которым он руководил.

Далее суды приходят к выводу, что взыскание налоговой задолженности юридического лица с руководителя как с физического лица возникает только после исчерпания всех способов взыскания налоговой задолженности с юридического лица, как в порядке гражданского законодательства, так и налогового. В противном случае, с точки зрения судей, именно тогда и возникнет взыскание ущерба в двойном размере (один раз — с юридического лица в порядке налогового законодательства, а второй — с физического лица в порядке гражданского законодательства), а значит неосновательное обогащение бюджета, чем нарушался бы баланс частных и публичных интересов, а также гарантированные Конституцией Российской Федерации свобода экономической деятельности и принцип неприкосновенности частной собственности.

Обязанность возместить причиненный вред как мера гражданско-правовой ответственности при точном установлении лица его причинившего и наличия в его действиях полного состава правонарушения (преступления) неоднократно подтверждалась определениями Конституционного суда Российской Федерации (постановления от 15 июля 2009 года № 13-П и от 7 апреля 2015 года № 7-П, определения от 4 октября 2012 года № 1833-О, от 15 января 2016 года № 4-О, от 19 июля 2016 года № 1580-О и др.)

То есть, суду, рассматривающему дело, необходимо установить причинно-следственную связь между действиями руководителя, привлекаемого к субсидиарной ответственности, и наступлениями последствий в виде банкротства организации, которой он руководил, в том числе образования задолженностей перед бюджетом. При этом, как считают суды, результаты удовлетворения гражданского иска и привлечения контролирующего должника лица к субсидиарной ответственности различны.

Разница в том, что при удовлетворении гражданского иска взыскание осуществляется напрямую в пользу истца, а при привлечении к субсидиарной ответственности требование удовлетворяется в пользу должника-банкрота, в конкурсной массе которого преобразуется в актив в виде дебиторской задолженности, подлежит распределению в пользу кредиторов.

Из этого следует вывод, что удовлетворение гражданского иска о взыскании ущерба в виде неуплаченных налогов не приводит к двойному взысканию налогов, поскольку основанием гражданского иска является причинение ущерба бюджету государства преступными действиями (гражданский иск был заявлен в рамках уголовного судопроизводства), а в рамках дела о банкротстве подлежат удовлетворению требования кредиторов должника. Таким образом можно заключить, что все действия суда были законны и обоснованы.

Как уже говорилось, руководитель по результатам налоговой проверки был привлечен к уголовной ответственности по соответствующей статье. То есть ущерб, причиненный государству в лице налоговых органов установлен и закреплён приговором суда. Налоговая воспользовалась правом, предоставленным как физическим, так и юридическим лицам ст. 44 Уголовно-процессуальным кодексом Российской Федерации, и предъявила требование о возмещении имущественного вреда, причиненного преступлением, в виде гражданского иска. Основанием для возмещения ущерба явились положения статьи 1064 Гражданского кодекса Российской Федерации. Иск был удовлетворен.

Основания для привлечения к субсидиарной ответственности установлены статьей 61.11. Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» [8], и исходя из положения этой нормы закона, основания привлечь к субсидиарной ответственности бывшего руководителя организации у суда имеются, тем более, при наличии вступившего в законную силу приговора, подтверждающего вину руководителя в создавшейся финансовой ситуации, приведшей руководимое юридическое лицо к банкротству. И это — вторая, установленная законом, возможность взыскания ущерба с виновного лица.

Основанием для возбуждения дела о банкротстве является невозможность лица нести ответственность по своим обязательствам. При этом понятие обязательства, его правовая природа, основания и способы удовлетворения требования кредитора к должнику установлены Гражданским кодексом Российской Федерации.

Это подтверждает определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного суда Российской Федерации от 06.08.2018 года № 308-ЭС17-6757, «субсидиарная ответственность по своей правовой природе является разновидностью гражданско-правовой ответственности и направлена на компенсацию кредиторам ущерба, причиненного вследствие действий руководителя и/или иных контролирующих деятельность организации лиц». То есть, это все та же, только опосредованная, статья 1064 Гражданского кодекса Российской Федерации.

Именно эти доводы привел в своем определении Верховный суд Российской Федерации, отменяя в части уже присужденной ранее суммы ущерба решения нижестоящих судов. Сумма штрафов и пеней, надо сказать, осталась включенной в размер требований к бывшему руководителю.

Проведенное исследование административной природы налоговой ответственности позволяет утверждать, что оба законодательно определенных института основаны на соответствующей отраслевой принадлежности; имеют сходные черты правонарушения как основания возникновения

ответственности; обладают сходной спецификой применяемых мер ответственности в виде штрафа. Административная и налоговая ответственность (ответственность за нарушение налогового законодательства) соотносятся между собой как общее и частное и имеют общую административную публичную природу, свойственную таким отраслевым видам ответственности, как налоговая, финансовая, административная и пр. Полученные результаты предоставляют перспективную возможность выявить правовые связи института, исследовать особенности его отраслевого применения, определить современные тенденции трансформации выработанных наукой финансового и административного права подходов.

2.3 Налоговая реконструкция как инструмент обеспечения налоговой ответственности

Налоговая реконструкция, это очередной термин которого нет ни в одном нормативно-правовом акте, но достаточно часто используется налоговыми органами при общении с налогоплательщиками.

Сформировать определение можно следующим образом, налоговая реконструкция – это расчет налогов компании исходя из реального смысла ее финансово-хозяйственных операций. Налоговая реконструкция появляется в тех случаях, когда инспекторы налоговой службы устанавливают некое искажение в сведениях о финансово-хозяйственных операций налогоплательщика, установить реальный смысл этих финансово-хозяйственных операций и рассчитать налоги, в соответствии с реальной ситуацией.

Часто встречающимся в практике примером налоговой реконструкции является ситуация, когда компания искусственно завышает цену приобретаемого товара, за счет встраивания в цепочку движения товара технической компании. В данном случае компания на бумаге приобретает товар у подконтрольного перекупщика, который также на бумаге приобретает товар у

реального поставщика. На самом же деле, компания реально приобретает товар на прямую у такого поставщика, при этом, цена от технической компании естественно выше, чем от реального поставщика. Так за счет этого компания получает налоговую выгоду в виде увеличения своей расходной части. Налоговая реконструкция в данном случае заключается в том, что налоговая инспекция отказывает компании в признании затрат не в полном объеме, а только в части наценки приходящейся на подконтрольного перекупщика.

По своей природе налоговая реконструкция как некий компромисс между налоговой инспекцией и налогоплательщиком, который подразумевает то, что компания должна раскрыть подлинный смысл своих финансово-хозяйственных операций, а задачи налоговой инспекции посчитать налоги, исходя из такого подлинного смысла. Далеко не все компании идут на такой шаг, но если доказательная база инспекции, такова что просто не имеет смысла упираться в первоначально поданный вариант построения финансово-хозяйственных отношений, то имеет смысл настоять на проведении налоговой реконструкции и снизить итоговую сумму налоговых начислений.

Реконструкция возможна на стадии акта, либо на стадии принятия решения по результатам проверки. Таким образом, налоговая служба может существенным образом снизить сумму доначислений.

В первом случае инспекция предлагает организациям добровольно предоставить документы подтверждающие фактическое приобретение товаров, работ или услуг. Также предоставить расчет реальных налоговых обязательств, который должен быть подтвержден документально, такие первичные документы как договоры, счета-фактуры, акты выполненных работ, товарные накладные и тд.

Второй случай - это при установлении реального поставщика товара, инспекция самостоятельно должна произвести расчет реальных налоговых обязательств в ходе проведения выездной налоговой проверки, даже если организация не оказывает содействия.

19 августа 2017 года начала действовать ст. 54.1. НК РФ о пределах осуществления прав налогоплательщиками. Данная статья установила запрет на уменьшение налоговой базы, в результате искажения о фактах хозяйственной жизни. До принятия ст. 54.1. НК РФ на практике проблема оценки степени злоупотребления со стороны плательщика собственными правами в ходе процесса налогового администрирования регулировалась Постановлением Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» [14]

Основные выводы по ст. 54.1 НК РФ в пользу налогоплательщика заключаются в следующем:

- Статья была принята с целью не ухудшения положения налогоплательщика;
- Не предусматривает возможность не применение смягчающих обстоятельств;
- Налоговый орган должен доначислить ровно ту сумму, что заплатил налогоплательщик, если бы не нарушал закон.

Однако на практике применения статья 54.1 НК РФ имеет очень много спорных аспектов. Фактически, налоговые органы действуют расчетным путем, определяя налоговую базу, а налогоплательщики в свою очередь очень часто оспаривают такие моменты. По статистике 4 из 5 решений по итогам налоговых проверок с применением прописанных норм оспариваются в суде, где государство побеждает бизнес в 78% случаев. Проблема содержится как в жестких позициях налоговых органов, так и в не точности формулировки закона.

Применение ст. 54.1 НК РФ привела к значительному росту доначислений после проверок компаний. Это связано с тем, что компаниям, в отчетности которых были найдены доказательства о получении организацией необоснованной налоговой выгоды, налоговыми инспекциями Федеральной налоговой службы были полностью отказано в получении такими юридическими лицами каких-либо налоговых преференций, а не доначисляли

налоги исходя из того, сколько денежных средств было недополучено бюджетом, если бы такие организации не прибегали к использованию налоговой реконструкции.

Внесенные изменения в нормативные акты нашли свое отражение на судебной практике споров, связанные с получением налогоплательщиком налоговой выгоды.

Одно из первых дел, которое рассматривалась в судах - дело ООО «Кузбассконсервмолоко» (Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 09.07.2020 г. № Ф04-611/2020 по делу № А27-17275/2019) [56]. Взаимодействие участников рассматриваемого дела представлено на рисунке 5.

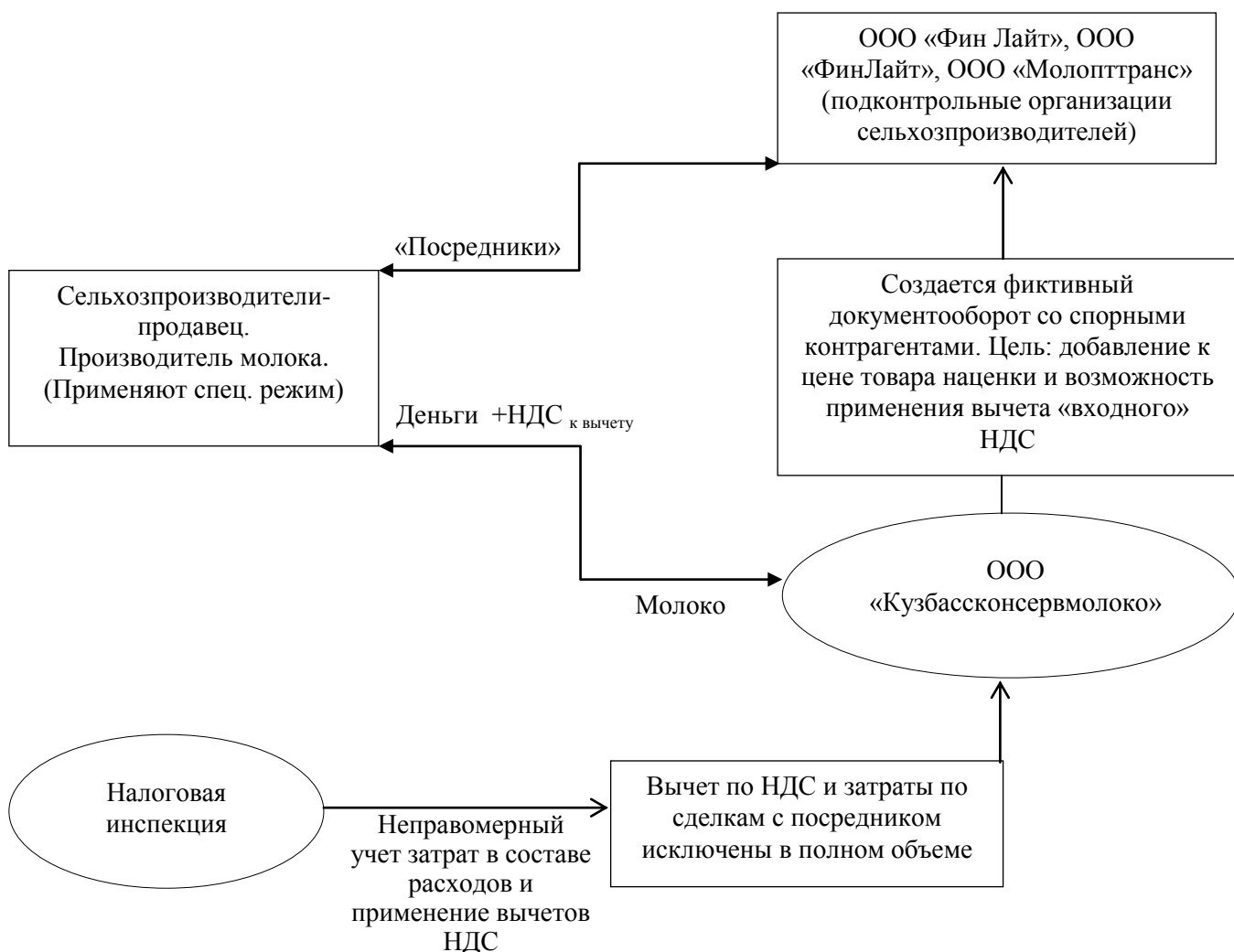


Рисунок 5 - Взаимодействие участников рассматриваемого дела № А27-17275/2019

В упомянутом деле вопрос применения налоговой реконструкции был ключевым.

Поводом для обращения ООО «Кузбассконсервмолоко» в суд в июле 2019 года послужила выездная налоговая проверка за 2015–2017 годы, в ходе которой было установлено, что компания закупала сырое молоко напрямую от производителей, освобожденных от НДС. Хотя по документам значилось, что поставки молока идут от трех перекупщиков. Это позволило предприятию учесть наценку этих компаний в расходах и заплатить меньше налогов на прибыль, а также получить вычеты по НДС.

В связи с этим ФНС доначислила предприятию 4,2 млн руб. НДС и 11,2 млн руб. налогов на прибыль, а также штрафы и пени.

Апелляционный суд Кемеровской области признал незаконным решение налоговой в части доначисления налога на прибыль и указал на то, что инспекция не могла учитывать расходы на основании ст. 54.1 НК РФ, так как они понесены по операциям не со спорными контрагентами, а по отношениям с реальными сельхозпроизводителями, которые просто не были должным образом оформлены.

Однако суд счел доказанным тот факт, что посредники были фиктивными, и оставил доначисления НДС в силе. В свою очередь налоговая инспекция не согласилась с таким решением и подала апелляцию, которую и выиграла. Теперь кассация встала на сторону предприятия.

Представленный спор ООО «Кузбассконсервмолоко», показывает что даже при взаимодействии с спорными контрагентами, налоговый орган не вправе отказывать в учете всех расходов при исчислении налога на прибыль, конечно же, если будет документально доказано реальное совершение сделки и определен реальный размер соответствующих обязательств.

По результатам рассмотренного нами судебного дела мы можем сделать следующий вывод, что налоговую реконструкцию можно считать как инструмент уточнения налоговых обязательств.

С одной стороны, налоговая реконструкция не очень хорошо воспринимается налогоплательщиками, так как она увеличивает их обязательства перед бюджетом. С другой точки зрения, это засчитывается как попытка выявить недобросовестных налогоплательщиков, которые идут на мнимые сделки с такими же недобросовестными контрагентами и заставить всех рассчитаться перед бюджетом. Такой инструмент можно считать одним из элементов усовершенствования взыскания налоговой задолженности. Усиление внимания к данной теме привлекает еще то, что в рамках налоговой реконструкции, в основном только судебный акт может стать основой для принятия решения о доначислении налоговых платежей.

Налоговая реконструкция фактически обеспечивает исполнение налоговой обязанности, поскольку чаще всего налогоплательщик старался избежать уплаты налога. Восстановление такого налогового обязательства в размере, который устанавливается нормативно-правовыми актами, основывается на принципе экономической обоснованности обложения налогами и невозможности установления их в произвольном порядке. Кроме того, налоговая реконструкция не понимает под собой исполнение плательщиком его налогового обязательства в размере, превышающем тот, что должен был нести гражданин в соответствии с законодательством. Стоит отметить, что налоговая реконструкция нарушает один из этапов правомерности при доказательстве определения налоговой базы, ведь процесс производится расчетным путем, когда реальная хозяйственная ситуация, может этому не соответствовать. В таком случае, ФНС России был выпущен ряд писем, содержание которых было направлено на разъяснение и толкование позиции налоговой службы по вопросу применения ст. 54.1. НК РФ, в том числе последствия, которые влечет за собой извлечение плательщиком необоснованной налоговой выгоды. Статья 54.1. была прокомментирована такими нормативными документами как: письмом ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@, письмом ФНС России от 05.07.2018 г. № СА-4-7/12933@, письмом Минфина России от 13 декабря 2019 г. № 01-03-11/97904 «Об

исчислении налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов» и др.

Представленный ряд корреспондирующих писем является вспомогательным звеном при грамотной трактовке и применении статья 54.1 НК РФ на практике.

В результате изучения данной темы и рассмотренных материалов, можно сделать следующий вывод. Создание налоговой реконструкции как инструмента побуждения исполнения налоговых обязательств, приведено государственным законодателем неспроста, этому решению поспособствовали массовые действия налогоплательщиков не уплачивать косвенные налоги и налог на прибыль. Так, поистине революционные изменения в законодательстве произошли после вступления в силу статьи 54.1 НК РФ. Новый подход автоматически увеличивает риски для бизнеса, так организация при неправильном выборе контрагента рискует не только уплатой НДС и налогом на прибыль с полной суммы сделки, но и уплаты штрафа в размере 40% от суммы доначислений, что действительно немало.

3 Рекомендации по совершенствованию мер налоговой ответственности

3.1 Показатели оценки эффективности работы по собираемости налогов и сборов

ФНС России ежегодно проводит ряд экспертно-аналитических мероприятий, направленных на оценку эффективности процесса работы налоговых органов нашей страны. Используются различные методики, посредством которых проходит оценка эффективности для большей объективности таких исследований, также происходит разработка новых способов оценки эффективности, которые подразумевают использование более реалистичной системы показателей.

По мнению М. В. Мишустина, доктора экономических наук и руководителя ФНС России, «К основным критериям оценки эффективности деятельности налоговых органов РФ нужно относить собираемость налогов и сборов, результаты рассмотрения и разрешения судебных налоговых споров, увеличение доли налогоплательщиков, удовлетворительно оценивающих работу налоговых органов, а также снижение налоговой задолженности в бюджетную систему РФ». Данные критерии закреплены в официальной методике анализа и оценки контрольной работы налоговых органов РФ, которая существует с 2002 г., а с 2007 г. данная методика утверждена Правительством РФ.

Налоговые органы уже оценивают эффективность своей работы по взысканию налоговой задолженности и далее мы рассмотрим действующую практику [30].

В состав индикаторов деятельности ФНС России входит соотношение налогового долга к поступлениям (DTI debt-to-income ratio). DTI (debt to income ratio) – общепринятый индикатор эффективности управления долгом. Чем меньше его значение, тем больше обеспечивается поступлений в бюджет от

урегулирования задолженности и меньше давление долгового бремени на бизнес.

За 2021 год значение показателя составило 5,5%, что превышает значение за 2020 год на 1,1 п.п. (рисунок 6).

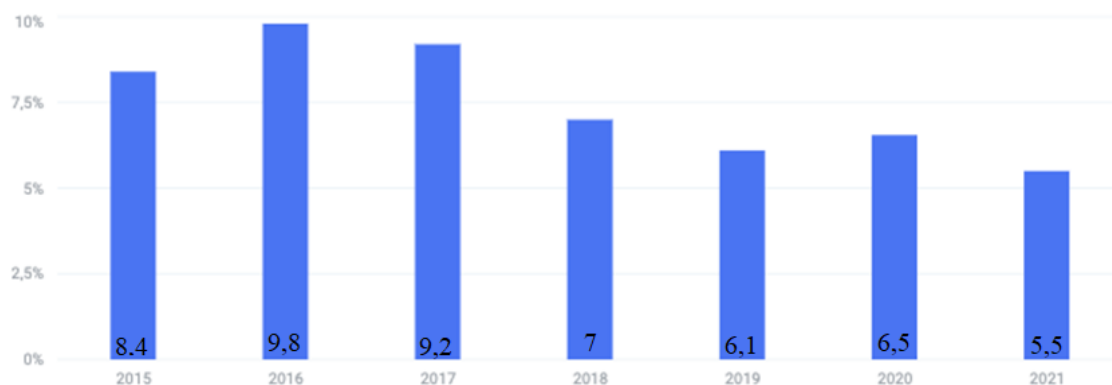


Рисунок 6. Соотношение налогового долга к поступлениям, 2015 – 2021 гг.

В 2020 году новая коронавирусная инфекция стала серьезным испытанием для сферы налогообложения, при этом были достигнуты наилучшие значения показателя DTI за последние 7 лет администрирования долга. Важной задачей налоговых органов на современном этапе становится обеспечение полноты и своевременности уплаты налогов и сборов.

Взыскание налоговой задолженности производится на основании требования об уплате налога по результатам налоговой проверки, которое в течение 20 дней с даты вступления в силу решения по результатам контрольного мероприятия направляется налогоплательщику.

В случае неисполнения требования об уплате задолженности, руководствуясь статьей 46 НК РФ, налоговая инспекция имеет право взыскать задолженность за счет денежных средств, которые находятся на счетах организации в банках, в бесспорном порядке. Следующая мера обеспечения исполнения налоговой обязанности по уплате налогов и сборов - арест имущества. В соответствии со статьей 77 НК РФ под арестом имущества в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога признается действие налогового органа по ограничению права собственности

налогоплательщика-организации в отношении его имущества. Конфискация или арест имущества может осуществляться налоговым органом в течение одного года после истечения срока исполнения требования об уплате налога.

Пандемия COVID-19 внесла корректировки в работу налоговых органов по взысканию задолженности: так, были изменены сроки взыскания недоимок, в т.ч. в том числе в отношении налогоплательщиков, сведения о которых внесены в единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства, а также осуществляющих деятельность в сферах, наиболее пострадавших в условиях ухудшения ситуации в связи с распространением новой коронавирусной инфекции.

Следует отметить, что работа ФНС России в части взыскания налоговой задолженности в последние годы ориентирована на досудебное урегулирование споров с налогоплательщиками: так, диалог между налоговыми органами и налогоплательщиком позволяет совершенствовать модели взаимодействия, что ведет к росту доли поступлений в результате добровольного уточнения налоговых обязательств (рисунок 7) и повышению уровня налоговой дисциплины.

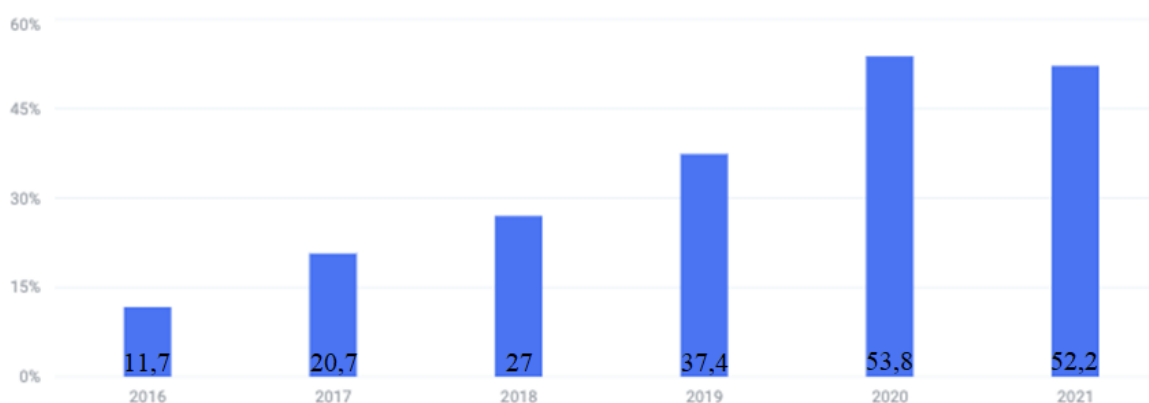


Рисунок 7. Доля добровольной уплаты по контрольно-аналитической работе за 2016 – 2021 гг.

При этом необходимо усовершенствовать механизмы взыскания налоговой задолженности путем проведения совместных контрольных мероприятий с правоохранительными органами, развитие механизмов

согласительных процедур с налогоплательщиками, которые готовы платить, но испытывают временные финансовые трудности.

По второму направлению ФНС России ведет активную работу: процент погашения задолженности при банкротстве в ходе согласительных процедур имеет положительную динамику (рисунок 8).

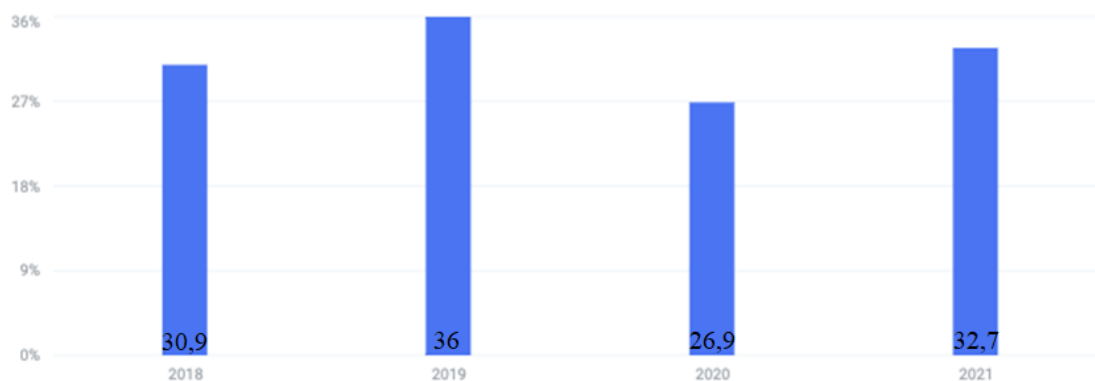


Рисунок 8. Процент погашения задолженности при банкротстве в ходе согласительных процедур за 2018 – 2021 гг.

На значение показателя в 2020 году повлиял мораторий на банкротство, действовавший с 06.04.2020 по 07.01.2021, на основании постановлений Правительства Российской Федерации от 03.04.2020 № 428 и от 01.10.2020 № 1587.

Коэффициент собираемости обязательных к уплате налогов и сборов рассчитывается довольно предсказуемо и тривиально, а именно как отношение величины поступивших в бюджет налогов и сборов в национальной валюте к величине начисленных к уплате за тот же период налогов и сборов (также, конечно, в национальной валюте).

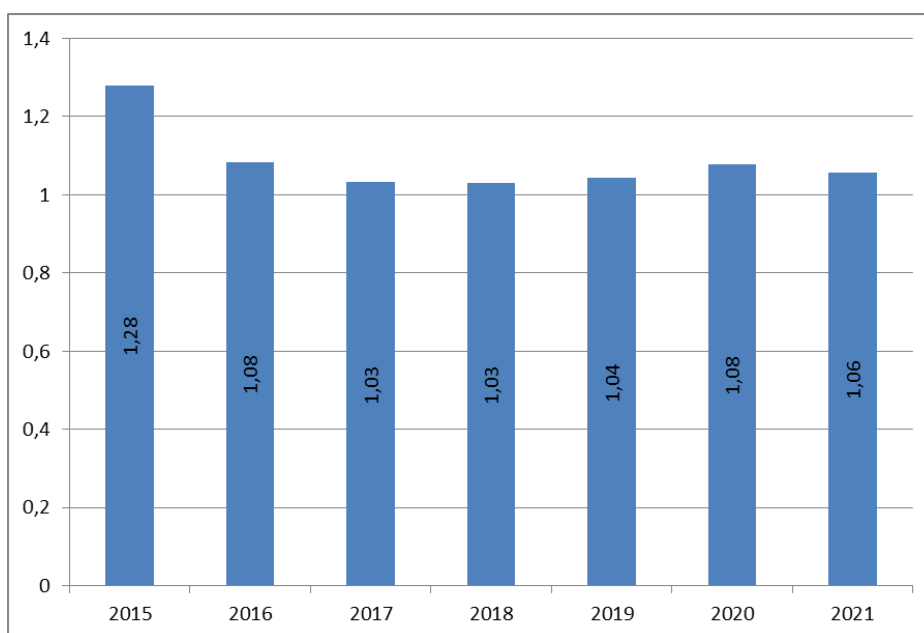


Рисунок 9- Коэффициент собираемости по всем налогам и сборам

Проанализировав рисунок 9, мы можем заметить, что на протяжении всего рассматриваемого периода, данный показатель не опускался ниже единицы, что принято считать, как пороговое значение. Тем не менее стоит отметить, что в 2016 г. наблюдалось снижение приведённого коэффициента на 15,6%, что может говорить нам о возможном повышении эффективности работы налоговых органов в области правильного начисления налогов к уплате. В период 2016 – 2021 гг. мы видим относительное постоянство данного показателя.

Для дальнейшего анализа вышеупомянутых показателей будет целесообразно составить таблицу, с приведенными по ним нормативами (Таблица 2).

Таблица 2 – нормативы показателей деятельности ФНС России, составлено автором

Показатель	Норматив
Соотношение налогового долга к поступлениям	7,5
Доля добровольной уплаты по контрольно-аналитической работе	33,8
Процент погашения задолженности при банкротстве в ходе согласительных процедур	31,6
Охват выездными налоговыми проверками всего	0,19

Нормативы, указанные в Таблице 2 были получены путём нахождения средней арифметической по годам, для каждого показателя. Исходя из полученных значений мы можем сделать следующие выводы:

– Показатель соотношения налогового долга к поступлениям оказался ниже 7,5 % начиная с 2018 года, что может нам говорить об общем улучшении состояния экономики в этот период. Данная тенденция сохранялась до 2020 г., когда этот показатель стал приближаться к пороговому значению, что мы можем связать с вспышкой Covid-19 и соответствующим снижением деловой активности и платежеспособности.

– Так же стоит отметить, что показатель соотношения налогового долга к поступлениям (DTI - debt-to-income ratio) является международным показателем, отражающим зрелость и эффективность системы по управлению долгом. ФНС России занимает лидирующие позиции среди стран ОЭСР по этому показателю 5,5 % в РФ против 12,1 % в среднем по странам ОЭСР [55].

– Показатель доли добровольной уплаты по контрольно-аналитической работе с 2019 г. превысил приведённый в таблице 2 норматив в 33,8 %, что говорит нам о повышении эффективности работы налоговых органов и о снижении числа, оспариваемых налогоплательщиками, дел.

– Показатель процента погашения задолженности при банкротстве в ходе согласительных процедур, был ниже указанного нами норматива в 31,6 % только в 2020 г., что мы связываем с введением постановлением Правительства РФ от 3 апреля 2020 г. N 428 "О введении моратория на возбуждение дел о банкротстве по заявлению кредиторов в отношении отдельных должников".

Всего на данный момент существует более 10 подобных показателей, оценивающих качество работы налоговых органов. Тем не менее необходимо разработать, концептуально, новый механизм, способный в достаточной мере отразить эффективность работы налоговых органов.

Таблица 3 – Доля дополнительно начисленных платежей в сумме всех налоговых поступлений, составлено автором

Показатель	2017	2018	2019	2020	2021
Дополнительно начислено платежей в ходе работы налоговых органов (тыс. руб.)	0,31	0,31	0,3	0,2	0,38
Налоговые поступления, всего	17,30	21,30	22,70	21,00	28,50
Доля дополнительно начисленных платежей в сумме всех налоговых поступлений	0,02	0,01	0,01	0,01	0,01
Доля дополнительно начисленных платежей в сумме всех налоговых поступлений в %	1,79%	1,45%	1,32%	0,95%	1,33%

Показатель основанный на форме 2-НК, а так же сумме всех налоговых поступлений, сможет в достаточной мере показать, какую долю доначисленные, в ходе проведения работы налоговых органов, налоги занимают в общей сумме налоговых платежей.

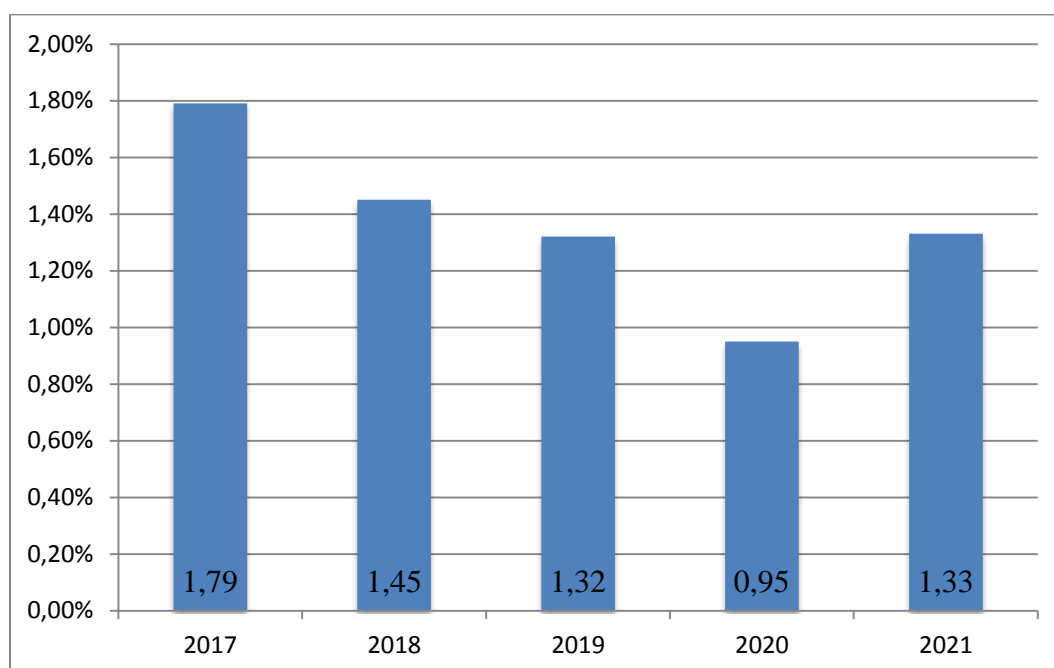


Рисунок 11. Доля дополнительно начисленных платежей в сумме всех налоговых поступлений, составлено автором в %, составлено автором

По графику мы видим относительную корреляцию с показателем DTI, что можно объяснить, общим показателем в виде суммы всех уплаченных налогов.

Постепенное снижение доли доначисленных налогов по отношению к сумме всех уплаченных к 2020 г (-0,37 п.п.), мы можем объяснить повышением эффективности работы налоговых органов и за счёт использования автоматизированной информационной системы ФНС.

Резкое же повышение доли дополнительно начисленных налогов в 2021 г. (+0,38 п.п.) мы можем объяснить отменой «антиковидных» мер и возобновлением деловой активности.

В целом мы можем сделать вывод о том, что вводимый показатель в достаточной мере отражает эффективность работы налоговых органов, а так же показывает динамику доначисленных платежей в доле всех налоговых доходов.

3.2 Рекомендации направленные на совершенствование законодательства о налоговой обязанности

Многочисленные исследования из года в год, показывают, что большое внимание уделяется совершенствованию налогового контроля, неотъемлемая часть которого это законодательная регламентация ответственности за нарушения налогового законодательства.

Неоднократные законодательные изменения налоговых статей, касающиеся действующих кодексов, чаще всего остаются без определенности, вопросы остаются нерешенными, а поведение налоговых инспекторов не вызывают ясность. Такой правовой факт подчеркивает несовершенство и нестабильность налогового законодательства. Сложность толкования отдельных правовых норм является частой причиной нарушений налогового законодательства.

По мнению экспертов весомая доля доначислений в ходе контрольных мероприятий происходит не из-за умышленного уклонения от налоговых обязанностей, а из-за разного понимания налогового законодательства, что ведет за собой ряд сложностей при расчете и уплаты налогов.

Сказанное позволяет заключить тот факт, что за счет детализации информации в рассматриваемых нормативных документах, можно достичь необходимую эффективность взыскания налоговой задолженности.

К примеру, в тексте статьи направленной на взыскание налоговой задолженности следует прописать сами методы взыскания и сразу же указать неблагоприятные последствия. Такие последствия, которые будут приписываться в случае нарушения законодательного акта, при установлении факта о преднамеренном уклонении от налоговых обязательств. Один из вариантов изменение подобного рода мер – это увеличение размеров пени и штрафов, в сравнение с теми, что действуют на данный момент. Закрепленные в Налоговом кодексе на настоящий момент суммы пени на размер начисленного налога довольно малы, конечно, в сравнении с суммами задолженности, и не представляют почти для каждого налогоплательщика крупную дополнительную нагрузку для бюджета гражданина или организации. Тем самым, внося корректировки в статью 122 НК РФ, сравнив размер штрафа с размером налоговой задолженности, а так же включив в эту сумму издержки и расходы понесенные налоговыми инспекторами, на наш взгляд это могло бы повысить эффективность своевременного исполнения налогоплательщиком своих налоговых обязанностей. Можно ожидать, что налогоплательщики будут с большей готовностью выполнять свои налоговые обязательства в обстоятельствах, когда ожидаемые выгоды от такого соблюдения перевешивают ожидаемые затраты и когда соблюдение в большей степени соответствует социальным или личным нормам. В свою очередь, увеличивать размер пени для организаций не совсем справедливо. Пени по своей сути должны быть инструментом побуждения своевременной уплаты, с юридической точки зрения нельзя пени делать инструментом штрафов для организации. Многочисленные исследования на практике часто показывают, что повышение штрафных санкций как меры налогового принуждения не вызывают положительного эффекта в области исполнения налогоплательщиками своих налоговых обязательств. Тем самым, можно

остановиться на том, что мы действительно создаем для налогоплательщика такой побудительный момент, но не увеличиваем его налоговую нагрузку путем увеличения пени через 30 дней.

С целью повышения эффективности такого вида взыскания, как взыскания по требованиям, органам ФНС следует рассмотреть возможность применения механизма предоставления отсрочки от уплаты ряда налоговых обязательств перед государством, рассрочки или реструктуризации налоговой задолженности, регламентированные статьями 64, 68 НК РФ, Постановлением Правительства РФ от 03.09.1999 N 1002 (ред. от 29.09.2003) «О Порядке и сроках проведения реструктуризации кредиторской задолженности юридических лиц по налогам и сборам, а также задолженности по начисленным пеням и штрафам перед федеральным бюджетом»[15]. По состоянию на 2022 год такие меры, направленные на оптимизацию налоговых расходов, зачастую не применяются, а в случаях применения имеют место организации с приоритетными для государства видами деятельности, что является в первую очередь не объективным, в то время как большая ориентированность на интересы плательщиков налогов способствовала бы более эффективному процессу урегулирования задолженности плательщиков перед государством. В основном редкое применение таких мер можно связать со сложным и, можно сказать, излишне внимательным к плательщику перечнем условий для получения отсрочки, рассрочки и реструктуризации. По нашему мнению, некоторое упрощение условий получения права на применение того или иного способа урегулирования налоговой задолженности, а также принятие во внимание возможности снижения процентной ставки в случае с способствовало бы повышению эффективности системы взыскания задолженности в целом, а также позволило бы избежать мер и процессов дальнейшего разбирательства по каждому конкретному делу и соответственно мер принудительного взыскания, что также снизит издержки государства на взыскание задолженности.

Так, с помощью усовершенствования и модернизации текста статей, важно создать такую среду, где бы место для недобросовестных участников не

оставалось, где издержки, которые связаны с недобросовестностью, были бы настолько велики, что выбор пути добросовестной деятельности был выгоден для налогоплательщика в разы.

Важно отметить, что взаимодействие налоговых и правоохранительных органов играет важную роль в повышении эффективности государственного контроля в сфере соблюдения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

Наилучшие результаты собираемости налогов и сборов достигаются в ходе совместных проверок ФНС с правоохранительными органами власти.

Самый действенный способ заставить недобросовестного налогоплательщика заплатить налоги – передать акты налоговой проверки в Следственный комитет, а затем возбудить уголовное дело. Основанием для направления налоговыми органами материалов в следственные органы СК России является вступившее в силу решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, повлекшего неуплату или неполную уплату налога (сбора), при условии соблюдения перечисленных в пункте 3 статьи 32 Налогового кодекса требований, а также документального подтверждения обстоятельств, позволяющих предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления.

Таким образом, налогоплательщик, осознавая неотвратимость штрафа, предпочитает сразу выплатить долг государству.

В целом, взаимодействие с правоохранительными органами ведет за собой ряд положительных эффектов, например при совместной работе пресекаются запрещенные виды деятельности не разрешенные для организации, а так же лучше собирается доказательная база. Такие совместные мероприятия проводятся только по приглашению и просьбам налоговых инспекторов, поэтому одно из предложений – легализовать в налоговом законодательстве, а именно внести корректировки в статью 36 НК РФ

совместные контрольные мероприятия Федеральной Налоговой Службы и Федеральной Службы судебных Приставов России на постоянной основе.

Таким образом, вопрос о наличии налоговой задолженности связан не только с неосведомленностью о соблюдении налоговых обязательств, но и с наличием проблем в деятельности ФНС РФ и ФССП РФ.

Одной из таких неявных проблем является то, что когда судебный пристав-исполнитель не уделяет особого внимания специфике налогового права и руководствуется только исполнительным правом, полномочия поручителя часто пересекаются с исполнительной деятельностью налогового органа. При взыскании налога за счет имущества налогоплательщика налоговый инспектор руководствуется п.5 ст. 47 НК РФ, где взыскание налога за счет имущества производится в следующем отношении:

1) наличных денежных средств и денежных средств в банках, на которые не было обращено взыскание в соответствии со ст. 46 НК РФ;

2) имущества, не участвующего непосредственно в производстве продукции (товаров), в частности ценных бумаг, валютных ценностей, непромышленных помещений, легкового автотранспорта, предметов дизайна служебных помещений;

3) готовой продукции (товаров), а также иных материальных ценностей, не участвующих и (или) не предназначенных для непосредственного участия в производстве;

4) сырья и материалов, предназначенных для непосредственного участия в производстве, а также станков, оборудования, зданий, сооружений и других основных средств;

5) имущества, переданного по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;

б) другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования индивидуальным предпринимателем или членами его семьи, определяемого в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Полномочия судебного пристава-исполнителя должны быть приведены в соответствие с налоговым законодательством. Так в силу особенностей налогового законодательства более детально этот вопрос может быть решен только Налоговым кодексом РФ, а значит, судебным приставам следует ориентироваться на налоговое законодательство. В целях эффективности, было бы целесообразно передать полномочия по принудительному взысканию налоговой задолженности специализированному структурному подразделению, а именно ФНС. Таким образом, это освободило бы Федеральную Службу Судебных Приставов РФ от ее деятельности, и, с точки зрения налогового права, задача исполнения налоговых обязательств была бы передана органу специальной компетенции.

Вопрос о наличии задолженности по уплате налогов может быть вызван рядом причин, таких как с невозможность или же неготовность налогоплательщика платить, так и с наличием проблем при взаимодействии деятельности ФНС РФ и ФССП РФ. На наш взгляд, в целях повышения эффективности взыскания налоговой задолженности с недобросовестных налогоплательщиков является необходимым структурировать информацию об организациях, которая в свою очередь будет отправлена в службу судебных приставов в соответствии с территориальной принадлежностью нарушителя. Не редки случаи, когда существует возможность появления противоречий и несогласованности между действиями различных налоговых органов и судебного пристава, что влечет за собой дополнительные издержки, несмотря на то, что их взаимодействие достаточно регламентировано. Нередко судебные приставы дублируют действия налоговых органов, выставляя 198 поручения на расчетные счета должника, с которых осуществлялось взыскание в соответствии со статьей 46 НК РФ. При исполнении решений финансовых

органов судебные приставы в ряде случаев не соблюдают сроки возбуждения исполнительного производства, что в основном опять же, связано с их загруженностью. Помимо вышеобозначенного существуют ситуации, когда судебные приставы неправомерно арестовывают счета законопослушных граждан, списывая такие действия на «системные сбои» или же списывают средства в счет уже погашенной задолжности, что также влечет дополнительные расходы как для граждан, так и для государства. Именно на решение такого рода проблем направлена сруктуризация налоговой системы.

В связи с этим представляется весьма актуальным при структурировании информации об организациях, которая будет направляться в службу судебному приставу. Поэтому информация об организации и категоризации должников будет способствовать эффективному сбору платежей и минимизации количества необоснованных возвратов решений из-за невозможности взыскания. Исходя из предложения, сложно не согласиться с мнением Е.Н. Воронова «О внесении дополнений в соглашения между ФССП РФ и ФНС РФ, поскольку зачастую указанные соглашения дублируют положения Налогового кодекса РФ». Межведомственная база данных должников уже создана, однако ввиду загруженности судебных приставов-исполнителей в указанную базу данных не вносятся сведения об отдельных недобросовестных налогоплательщиках. Такая база недобросовестных налогоплательщиков, которые уклоняются от налоговой ответственности и которые не раз нарушали налоговое законодательство, позволит сократить, а далее предотвратить налоговые правонарушения, тем самым повысить суммы неуплаченных налогов. Результат данного предложения отражен в усвершенствовании информационного обмена в области исполнения обязанности по уплате налогов.

На наш взгляд, предложенные рекомендации напрямую отразятся на положительных результатах по собираемости налогов и сборов, а внесение тех или иных изменений в законодательство Российской Федерации рассматриваемую проблему сведут к минимуму.

Из сказанного выше становится очевидным то, что налоговое законодательство имеет множество недостатков и подвержено постоянным изменениям, однако предложенные меры и предлагаемая работа по совершенствованию законодательства, позволит повысить мотивацию для исполнения налоговых обязанностей, а также эффективность собираемости налогов.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налоговые обязательства как таковые являются неотъемлемой частью государственного устройства, за счет которых формируются финансовые ресурсы государства. Обязанность по уплате налогов предстает одной из важнейших для населения, несмотря на то, что не является добровольной, так как благодаря ней государство выполняет свои функции для населения.

В рамках выпускной квалификационной работы был выполнен ряд действий, которые далее мы рассмотрим подробнее. Так, в первой главе мной рассматривались теоретические аспекты управления налоговыми обязательствами, в первую очередь дано определение самой налоговой обязанности, изучены и проанализированы элементы налогового обязательства, меры государственного принуждения к обязанности уплачивать налоги в бюджет, в рамках законодательства РФ. Рассмотрены основные принципы налогообложения, комплекс мер должного поведения налогоплательщика, условия возникновения и прекращения налоговой обязанности, порядок ее исполнения. Изучены и проанализированы меры по принуждению к исполнению налоговой обязанности, предусмотренные законодательством, степень их эффективности, а также процедура учета и возврата излишне уплаченных плательщиком налогов.

Главным аспектом изучения второй главы стало методическое обеспечение управления налоговыми обязательствами. Был рассмотрен вопрос оптимизации налогового бремени организаций, в том числе регулирование налоговой нагрузки организаций, представлены и проанализированы методики определения налоговой нагрузки. Также изучен аспект норм права, включающий ответственность за налоговые и административные правонарушения, а именно вопрос квалификации правонарушения, рассмотрена судебная практика на примере одного из разбирательств. Далее дано определение налоговой реконструкции, и суть ее механизма заключается в том, что в случае обнаружения недостоверных данных в учете хозяйственных

операций, налоговый орган применяет расчетный метод, опираясь на фактически проведенные операции предприятием. Преимуществом данного механизма для государства является то, что при выявлении признаков необоснованной налоговой выгоды, налоговый инспектор имеет право доначислить суммы налогов в полном объеме, что в свою очередь окажет положительное влияние на поступления в бюджет.

Далее приведены способы и примеры применения налоговой реконструкции, проанализированы нормативные акты и сформированы выводы, так же как и с аспектом налоговой нагрузки рассмотрено судебное разбирательство.

Заключительная глава представляет собой анализ статистических данных по собираемости налогов и сборов, дана оценка эффективности работы налоговой системы в соответствии с индикаторами деятельности ФНС России. В работе были рассмотрены такие показатели как: соотношение налогового долга к поступлениям, доля добровольной уплаты по контрольно-аналитической работе, процент погашения задолженности при банкротстве в ходе согласительных процедур, охват выездными налоговыми проверками всего. По результатам рассмотрения показателей, раскрывающих внутреннее содержание контрольной работы, можно сделать вывод о том, что хоть существующие показатели и отражают в достаточной мере эффективность работы налоговых органов, тем не менее, существует необходимость в разработке дополнительного критерия, который бы показывал долю доначисленных платежей к совокупности всех налоговых доходов.

На основании результатов оценки эффективности даны рекомендации по совершенствованию текущего законодательства в рамках налоговой ответственности, приведено мнение экспертов, на основании которых сформированы конкретные предложения:

— Внести корректировки в текст статей НК РФ об уплате задолженности;

- Упрощение условий для предоставления налоговой рассрочки, отсрочки;
- Передача полномочия по принудительному взысканию налоговой задолженности специализированному структурному подразделению – ФНС;
- Расширение сферы взаимодействия ФСН и ФССП.

Согласно всему вышеупомянутому мы можем прийти к выводу о том, что пусть налоговые органы и исполняют свои обязанности в достаточной мере эффективно, тем не менее, существует необходимость совершенствования налогового законодательства. Совершенствование исполнительного, методического и организационного комплекса, а также устранение правовых пробелов в законодательстве, поспособствуют достижению целей социального и экономического развития государства и в целом благосостояния граждан Российской Федерации.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1 Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994г. №51-ФЗ (ред.от 31.01.2016г.), опубликован на официальном интернет-портале правовой информации – URL <http://www.pravo.gov.ru>

2 НК РФ Глава 11. Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов, сборов, страховых взносов [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». Москва URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/a26ee23062f1a77f84dc1da14755f75b89a668b5

3 НК РФ Глава 3. Налогоплательщики и плательщики сборов, плательщики страховых взносов, налоговые агенты [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». Москва. URL http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/27f1fcd7da97e7147111f996e5ad17d5cec68a74/

4 НК РФ Глава 7. Объекты налогообложения [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». Москва. 2021 URL http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/

5 НК РФ Законодательство о налогах и сборах и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс». Москва. 2021. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/

6 О программе изучения налогового бремени на отдельных предприятиях и в организациях различных форм собственности, размеров и видов деятельности [Письмо Министерства Финансов РФ от 13.08.1996 № 04-01-15]. – НАЛОГИ И ПРАВО. – URL <https://nalogcodex.ru/prikazyminfina-i-fns/pismo-minfina-rf-ot-13.08.1996-n-04-01-15> \

7 О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации от 03.08.2018 N 289-ФЗ Федеральный закон [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс». – Москва. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_304093

8 О несостоятельности (банкротстве) № 127-ФЗ от 26.10.2002
Федеральный закон [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». –
Москва. – URL http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_39331/

9 Об особенностях составления и утверждения проектов бюджетной
системы Российской Федерации на 2016 год, о внесении изменений в
отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании
утратившей силу статьи 3 Федерального закона «О приостановлении действия
отдельных положений Бюджетного кодекса Российской Федерации» :
федеральный закон № 273-ФЗ [принят Государственной Думой 25 сентября
2015 года]. Справочно-правовая система «Консультант Плюс». URL: [http://base.
consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=186694](http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=186694)

10 Об утверждении Положения о Контрольном управлении
Федеральной налоговой службы [Приказ ФНС России от 13.02.2019 N ММВ-7-
2/64@ (редакция от 20.12.2019)]. – Справочно-правовая система «Консультант
Плюс». URL : [http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_318580/2ff7a8c
72de3994f30496a0ccb1ddafdaddf518/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_318580/2ff7a8c72de3994f30496a0ccb1ddafdaddf518/)

11 Об утверждении Положения об Аналитическом управлении
Федеральной налоговой службы [Приказ ФНС России от 06.04.2018 N ММВ-7-
1/199@]. – Электронный фонд правовой и нормативно-технической
документации: Консорциум КОДЕКС. URL <http://docs.cntd.ru/document/5571994>

12 Пленум ВАС РФ № 8 от 01.07.1996 «О некоторых вопросах,
связанных с применением части первой Гражданского кодекса Российской
Федерации» ФЗ [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс». – Москва.
– URL http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_11279/

13 Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от
09.07.2020 г. № Ф04-611/2020 по делу № А27-17275/2019 ФЗ [Электронный
ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». Москва. URL :[http://www.consultant.ru/con
s/cgi/online.cgi?req=doc&base=AZS&n=167](http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=AZS&n=167)

14 Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». Москва. URL:http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63894/

15 Постановлением Правительства РФ от 03.09.1999 N 1002 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». Москва. URL:http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_24296/

16 Приказ Федеральной налоговой службы России от 03.10.2012г. №ММВ-7- 8/662@ «Об утверждении форм документа о выявлении недоимки, требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и мер взыскания задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему Российской Федерации» (ред.от 02.12.2013г.), «Российская газета» от 21.02.2014г.

17 Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 N 63-ФЗ [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Москва. – URL https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10699/

18 Указ Президента РФ от 13.10.2004 № 1316 «Вопросы Федеральной службы судебных приставов» // Российская газета. № 230. 19.10.2004.

19 Бисултанов, А.Н. Развитие методико-инструментальной базы налогового администрирования в условиях цифровизации экономики, [Электронный ресурс] / А.Н. Бисултанов // Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Чеченский государственный университет». – Грозный – 2019. URL: https://www.nosu.ru/wp-content/uploads/2019/04/dissertacija-bisultanov_a_n_.pdf

20 Верховный Суд РФ определение от 3 июля 2020 г. N 305-ЭС19-17007 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс». – Москва. – URL <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ARB&n=633532#7zbfC7TdVKxEgJE9>

- 21 Вылкова Е.С. Налоговое планирование. Теория и практика: учебник для вузов / Вылкова Е.С. 2-е издание, перераб. и доп. М.: Издательство Юрайт, 2014. 660 с.
- 22 Гапоненко, Ю. В. Методические аспекты оценки эффективности работы налоговых органов региона / Ю. В. Гапоненко, С. А. Савина // Известия Волгоградского государственного педагогического университета. – 2014. – № 3 – С. 132–135.
- 23 Гончаренко Л. И. Актуальные проблемы налоговой системы в условиях цифровой экономики. / Гончаренко Л. И., Малкова Ю. В., Адвокатова А. С. // Экономика. Налоги. Право. – 2018. –№11(2). – С. 166–171.
- 24 Горленко И.И. Формы проведения налогового контроля/ Горленко И.И. // Налоговый вестник. – 2017. –№3. – С. 155-159.
- 25 Гребешкова, И.А. Тенденции в оценке налоговой нагрузки организаций / И.А. Гребешкова // Вестник Финансового университета. – 2017. – № 3 (99). Том 21. – С. 189-197
- 26 Григорьева К.С. Оценка эффективности налоговой системы Российской Федерации. /Григорьева К.С., Гринкевич А.М. // Томск : Издательский Дом Томского государственного университета. – 2019. – С. 320.
- 27 Доклад об осуществлении Федеральной налоговой службой государственного контроля (надзора) в соответствующих сферах деятельности и об эффективности такого контроля (надзора) в 2017 году [Электронный ресурс]. URL: https://www.nalog.ru/rn49/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/
- 28 Евмененко Т.О. Налоговый контроль и ответственность налогоплательщиков / Евмененко Т.О. // Бухгалтерский учет. –2016. –№3. – С. 40–48.
- 29 Засухина М. О. Проблемы выделения налогового права в самостоятельную отрасль права // Аллея науки. – 2018. – №11 (27). – С. 705-708.
- 30 Индикаторы деятельности ФНС России. Аналитический портал ФНС России: ФНС России. 2022 – URL: <https://analytic.nalog.gov.ru/>

31 Кирова Е.А. Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты // Финансы. - 1998 - N 9 - С. 30 - 32.

32 Корень А.В. Организация контрольной работы налоговых органов: методы и пути её совершенствования / А. В. Корень, А. С. Звягинцева // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. – 2015. – № 3–1. – С. 59–62; [Электронный ресурс]. – URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=23066829>

33 Крейнина М.Н. Финансовое состояние предприятия. Методы оценки. – М.: ИКЦ «ДИС», 1997. – 224 с.

34 Личный кабинет налогоплательщика [Электронный ресурс] // ФНС России. – Официальный сайт Федеральной налоговой службы. – Москва. – 2021. – URL <https://lkfl2.nalog.ru/lkfl/myTaxes>

35 Малис Н.И. Совершенствование налоговой политики на региональном уровне: основные направления, [Электронный ресурс] / Н.И. Малис // Финансовый журнал – Москва – №1, – 2018. – С. 51-61. – URL <https://cyberleninka.ru/article/n/sovershenstvovanie-nalogovoy-politiki-na-regionalnom-urovne-osnovnye-napravleniya/viewer>

36 Материалы дела № А40203647/201 URL <https://kad.arbitr.ru/Kad/Card?number=%25D0%259040-203647/2015>

37 Меликов И. И. К вопросу о месте налогового права в системе российского права // Аллея науки. – 2020. – №12 (51). – С. 602-607.

38 Методика расчета величины совокупной налоговой нагрузки на день начала финансирования резидентом особой экономической зоны в Калининградской области инвестиционного проекта и порядок установления (фиксации) факта увеличения этой величины [Постановление Правительства Российской Федерации от 23 июня 2006 г. N 391]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_61085/9dcb42d10a6f27a13b19fc2d9ad33ff4458b2a87/

39 Министерство финансов Российской Федерации [Электронный ресурс] : официальный сайт. – Электрон. дан. – М., 2007– 2016. URL:<http://www.minfin.ru>

40 Мишустин, М. В. Совершенствование инструментов налогового администрирования по обеспечению стабильных доходов государственного бюджета / М. В. Мишустин // Экономика. Налоги. Право. – 2014. – № 4. – С. 4–8. 5.

41 Муравьева, Н.Н., Ким, А.А. Исследование основных подходов к реформированию подоходного налогообложения граждан в России, [Электронный ресурс] / Н.Н. Муравьева, А.А. Ким // Science Time – №1(37), – 2017. – С. 281-286. – URL: https://www.elibrary.ru/download/elibrary_28315500_56609170.pdf

42 Налоги и налоговая система Российской Федерации : учебник и практикум для академического бакалавриата / под научной редакцией Л.И. Гончаренко. – Москва : Издательство Юрайт, 2017. – 541 с.

43 Налоги и налогообложение : учебник для СПО / под ред. Л. Я. Маршавиной, Л. А. Чайковской. — М.: Издательство Юрайт, 2016. — 503 с.

44 Налоги и налогообложение. Палитра современных проблем: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. - М.: ЮНИТИ, 2016. - 375 с

45 Об утверждении методик расчета значений показателей для оценки эффективности деятельности руководителя Федеральной налоговой службы по созданию благоприятных условий ведения предпринимательской деятельности: приказ № ММВ-7-12/95@ [от 22.02.2013]. – URL: https://www.nalog.ru/rn58/about_fts/docs/4057487/

46 Об утверждении Порядка осуществления материального стимулирования федеральных государственных гражданских служащих территориальных органов Федеральной налоговой службы : приказ Минфина РФ № 90н : [от 17.10.2007]. – URL: <http://base.garant.ru/12156913/>

47 Орлова Е.В., Исмагилова Л.А. Налоговая система и реальный сектор экономики: оптимизация интересов // Вопросы регулирования экономики. – 2014. – № 2, т. 5. – С. 133–142.

48 Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов. – Сайт Министерства финансов Российской Федерации. – URL : <https://www.minfin.ru/ru/document/>

49 Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов [Электронный ресурс]. URL https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/6763053/

50 Официальный сайт Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс] // ФНС России. – Официальный сайт Федеральной налоговой службы. – Москва. – 2021. – URL <https://www.nalog.ru/rn24/>

51 Пансков, В. Г. Налоги и налогообложение : учебник и практикум для прикладного бакалавриата / В. Г. Пансков. — 5-е изд., перераб. и доп. — Москва: Издательство Юрайт, 2016. — 382 с.

52 Пансков, В. Г. Налоги и налогообложение. Практикум : учебное пособие для вузов / В. Г. Пансков, Т. А. Левочкина. — М.: Издательство Юрайт, 2015. — 319 с.

53 Пешкова Е.П, Оценка эффективности и направления развития налогового контроля/ Пешкова Е.П, Королева Г.А // Вестник ТИУиЭ. – 2018. – №2(28). – С. 97-109.

54 Показатели ДТИ в среднем по странам ОЭСР [Электронный ресурс]. – URL <https://stats.oecd.org/>

55 Порядок оценки эффективности предоставляемых (планируемых к предоставлению) налоговых льгот и ставок налогов, установленных законами города Москвы [Приложение к постановлению Правительства Москвы от 26 декабря 2011 года N 632-ПП]. – Официальный сайт мэра Москвы. – URL : <https://www.mos.ru/authority/documents/doc/9358220/>

56 Решение от 25 сентября 2019 г. по делу № А27-17275/2019 – URL <https://sudact.ru/arbitral/doc/JWzZRm7De9JP/>

- 57 Слободяник, Е.Н. Налоговая культура - как элемент системы налогообложения / Е.Н. Слободяник // Аллея науки. – 2017. – № 10. – С. 272-278
- 58 Солнышкова Ю.Н. Перспективы развития системы ответственности за совершение налоговых правонарушений // Наука и общество. 2016. № 6 (15). С. 101-105.
- 59 Шевелева Е.В. Категория налогового обязательства в современном налоговом процессе // Вестник Челябинского государственного университета. Сер. Экономика. 2008. №19 (120), вып. 15С. 148-154.
- 60 Яшина, Н. И. Оценка эффективности налогового контроля с учетом риска исполнения налоговых обязательств / Н. И. Яшина, А. А. Александров // Известия УрГЭУ. – 2016. – № 3 (65). – С. 50–64
- 61 European journal of economics and management sciences. Quality of tax service at pratama Cirebon one tax service office URL:https://ppublishing.org/media/uploads/journals/journal/Economics_2_2021.pdf
- 62 NWB - Steuer- und Wirtschaftsrecht. Steuerpflicht – 2022. – URL <https://datenbank.nwb.de/Ausgaben/7KT54KUPEN/1997/34/>
- 63 Publication 1 (Rev. 9-2017) Catalog Number 64731W Department of the Treasury Internal Revenue Service www.irs.gov Your Rights as a Taxpayer [Электронный ресурс] <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf>

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Комплекс мер налоговой обязанности

Комплекс мер налоговой обязанности

– представлять в налоговый орган по месту жительства индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, по запросу налогового органа книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций

– представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и в порядке, которые предусмотрены настоящим Кодексом, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов

– выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей

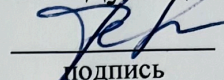
– в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов.

Министерство науки и высшего образования РФ
Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение
высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Институт экономики, государственного управления и финансов
Кафедра финансов и управления рисками

УТВЕРЖДАЮ

Заведующий кафедрой

 И.С. Ферова

ПОДПИСЬ

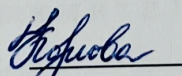
«16» июля 2022 г.

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

направление 38.03.01 «Экономика»
профиль 38.03.01.03.07 « Финансы и кредит: государственные и
муниципальные финансы»

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕХАНИЗМА ИСПОЛНЕНИЯ НАЛОГОВОЙ
ОБЯЗАННОСТИ**

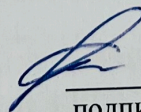
Руководитель


подпись, дата

доцент,
руководитель НУЛ
канд. экон. наук

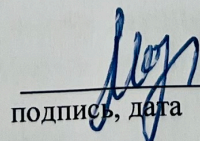
С. А. Козлова

Выпускник


подпись, дата

К. А. Савьян

Нормоконтролер


подпись, дата

Е.В. Шкарпетина

Красноярск 2022