

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования  
«Тольяттинский государственный университет»

Института права

(наименование института полностью)

Кафедра «Предпринимательское и трудовое право»

(наименование)

40.05.01 Правовое обеспечение национальной безопасности

(код и наименование специальности)

Гражданско-правовая

(специализация)

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА  
(ДИПЛОМНАЯ РАБОТА)**

на тему « Исполнение налоговой обязанности: добровольный и принудительный порядок  
уплаты (взыскания) налогов и сборов»

Обучающийся

Болтунова Диана Евгеньевна

(Инициалы Фамилия)

(личная подпись)

Руководитель

Воронова Елена Михайловна

(ученая степень (при наличии), ученое звание (при наличии), Инициалы Фамилия)

Тольятти 2023

## ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение .....	3
Глава 1. Общетеоретические и правовые аспекты налоговой обязанности .....	7
1.1 Понятие и правовое регулирование налоговой обязанности .....	7
1.2 Содержание налоговой обязанности .....	13
1.3 Субъекты исполнения налоговой обязанности.....	20
Глава 2. Актуальные проблемы исполнения налоговой обязанности: вопросы теории и практики .....	25
2.1 Добровольное исполнение налоговой обязанности .....	25
2.2 Исполнение налоговой обязанности в принудительном порядке .....	32
Глава 3. Актуальные проблемы исполнения налоговой обязанности: вопросы теории и практики .....	41
3.1 Проблемы правового регулирования и правоприменительной практики исполнения налоговой обязанности и пути их решения.....	41
Заключение .....	61
Список используемой литературы .....	67

## Введение

Актуальность темы исследования. Налоги всегда признавались необходимым условием существования государства, и в современных условиях данное высказывание не потеряло своей актуальности.

Конституционная всеобщая обязанность уплачивать законные налоги и сборы закреплена в Конституции РФ [23], но несмотря на ее императивный характер, направлена на защиту не только публичных интересов, но и частных.

Исполнение налоговой обязанности, и как следствие пополнение бюджета необходимыми средствами, позволяет использовать налоги в качестве важнейших регуляторов экономического и социального развития. Напротив, неисполнение налоговой обязанности нарушает воплощенный в ст. 57 Конституции конституционно защищаемый публичный интерес и связанные с ним права и законные интересы налогоплательщиков, публично-правовых образований, государства в целом. При этом, исполнение налоговой обязанности возможно как в добровольной форме, так и в принудительном порядке.

Обеспечение гарантированной защиты национальных экономических интересов, стабильности обороноспособности, а также социально-экономического состояния страны невозможно обеспечить без достаточных финансовых средств в государственной казне, которая пополняется в основном за счет исполнения физическими и юридическими лицами налоговой обязанности. Согласно официальным данным Федеральной налоговой службы России, по результатам первого квартала 2022 года (январь-март) в консолидированный бюджет Российской Федерации поступило 8 268 млрд рублей, что на 39%, или на 2 313 млрд рублей больше, чем в январе-марте 2021 года. Без нефтегазовых доходов – 6 096 млрд рублей, что на 29% или 1385 млрд рублей выше. Поступления федерального бюджета в январе-марте 2022 года составили 4 857,1 млрд рублей, что на 1

502,6 млрд рублей, или на 44,8% больше, чем в январе-марте 2021 года. В консолидированные бюджеты регионов в первом квартале 2022 года поступило 3 411 млрд рублей, что на 31% или 810 млрд рублей, что также больше января-марта 2021 года [47]. Уже в 2023 г. на сайте [www.rbc.ru](http://www.rbc.ru) была размещена информация о том, что общие доходы федерального бюджета в 2022 году составили 27,77 трлн руб., со ссылкой на оперативные данные с единого портала бюджетной системы. По сравнению с 2021 годом доходы увеличились примерно на 10% [49].

Не вызывает сомнений, что надлежащее исполнение налоговой обязанности зависит как от самих физических и юридических лиц, так и от качества законодательства, от общей налоговой политики государств. Нельзя не учитывать особенности российского законодательства и организационных аспектов существующих экономических проблем. В настоящее время необходимо приведение принципов российского законодательства в сфере налогообложения в соответствие с функционирующими принципами налогообложения, принятыми в установленном порядке в международной практике, а также повышения ответственности за совершение разного рода правонарушений в налоговой сфере.

Названные обстоятельства свидетельствуют об актуальности темы исследования и объясняют причины ее выбора автором.

Степень научной разработанности темы. Поскольку вопросы налогов, налоговой обязанности физических и юридических лиц традиционно занимают значимое место в государстве, будучи одними из важнейших в конституционном и налоговом праве, они получили должное внимание в исследовательской работе российских авторов таких, как: Е.А. Алексеева, М.Ю. Березин, О.Ф. Бочарова, Е.Ю. Волошина, Д.В. Винницкий, Н.С. Даниленко, Д.С. Дроваль, Е.А. Каминская, А.Н. Козырин, Е.А. Коновалова, А.А. Копина, О.И. Лютова, Д.А. Мусина, А.В. Нарышкина, В.А. Очаковский, В.П. Провоторов, О.П. Плешанова, Д.Д. Сайдулаев, М.В. Саудаханов, А.С. Усенко, Б.А. Федосимов, С.А. Ядрихинский и др.

Объект исследования – общественные отношения, возникающие по поводу добровольного и принудительного исполнения налоговой обязанности.

Предмет исследования составляют нормы российского законодательства об налоговой обязанности; статистические данные, правоприменительная практика по теме исследования и другой эмпирический материал.

Целью выпускной квалификационной работы является углубленное изучение добровольного и принудительного исполнения налоговой обязанности и разработка на этой основе теоретических выводов, предложений и рекомендаций по совершенствованию соответствующих правовых норм и практики их применения.

Для реализации целей были выделены следующие задачи:

- рассмотреть понятие и правовое регулирование налоговой обязанности;
- исследовать содержание налоговой обязанности;
- охарактеризовать субъектов исполнения налоговой обязанности;
- рассмотреть сущность и особенности добровольного исполнения налоговой обязанности;
- исследовать особенности исполнение налоговой обязанности в принудительном порядке;
- выявить и обобщить проблемы правового регулирования и правоприменительной практики исполнения налоговой обязанности и предложить пути их решения.

Методологическую основу исследования составляет общенаучный диалектический метод познания общественных процессов и социально-правовых явлений, теория применения права. Использовались общенаучные методы исследования (анализ, синтез, индукция, дедукция и др.). Кроме того, использовались частно-научные методы: логический, системно-структурный, комплексный, статистический и другие методы.

Нормативную базу составили: Конституция РФ, Налоговый кодекс РФ, конституционное и налоговое законодательство, иные федеральные законы и подзаконные акты.

Научная новизна исследования заключается в том, что в работе рассмотрены теоретические вопросы, а также проблемы, относящиеся к правовой регламентации исполнения налоговой обязанности, на основании которых, с учетом правоприменительной практики и на основе обобщения современных публикаций, предложены меры по совершенствованию законодательства в данной сфере.

Теоретическая и практическая значимость проведенного исследования определяется тем, что содержащиеся в выпускной квалификационной работе отдельные авторские положения и выводы, а также некоторые предложения по совершенствованию регламентации исполнения налоговой обязанности и адресованные правоприменителю практические рекомендации, направленные на повышение эффективности и результативности исполнения налоговой обязанности, в определенной степени способны повысить уровень пополняемости бюджета России.

Структура выпускной квалификационной работы включает в себя введение, три главы, заключение и список используемой литературы.

# **Глава 1. Общетеоретические и правовые аспекты налоговой обязанности**

## **1.1 Понятие и правовое регулирование налоговой обязанности**

Любое государство обеспечивает свои задачи за счет финансовых ресурсов. Одной из главных функций для обеспечения этих задач, является фискальная функция. В ст. 57 Конституции РФ [23], а также Налоговом кодексе Российской Федерации (далее – НК РФ) [32], а именно в статье 3 сказано о том, что каждый должен своевременно и в полном объеме осуществлять уплату законно установленных налогов и сборов.

Важность налогов неоспорима. Они являются важнейшим инструментом осуществления экономической политики государства. Стоит отметить, что такое значение налоги имели практически во все времена развития государства. Налоги являются одной из древнейших финансовых категорий. Налоги являются необходимым звеном экономических отношений в обществе с момента возникновения государства. Их появление связано с самыми первыми общественными потребностями на заре человеческой цивилизации. Факторы возникновения налогов различные, но традиционно считается, что их возникновение связано с появлением государства, также их возникновение обуславливается разделением общества на разные социальные группы. У налогов есть своя определенная роль. Кроме того, важно подчеркнуть их социально-экономическую сущность и функции. Все это зависит от разных факторов, определяющими в данном случае являются экономическое и политическое устройство общества, природа государства и его задачи.

Налоговая обязанности может возникать, прекращаться или изменяться с момента появления данной обязанности согласно налоговому законодательству.

Существует три уровня нормативно-правового регулирования сферы налогов и сборов.

Во-первых, это федеральный уровень, который включает НК РФ и федеральные законы о налогах и сборах, принимаемые в соответствии с ним, нормативные правовые акты. Сюда же входят законы, которые вносят изменения в налоговое законодательство РФ, приостанавливают, отменяют, признают утратившими силу отдельные его положения. Такие нормативно-правовые акты действуют на всей территории Российской Федерации.

Во-вторых, региональный уровень нормативно-правового регулирования. Согласно п. 4., ст. 1 НК РФ сюда относятся законы субъектов РФ о налогах и сборах, которые действуют на территории конкретного региона. Например, Закон Самарской области от 25.11.2003 № 98-ГД «О налоге на имущество организаций на территории Самарской области» [16].

И, в-третьих, местный уровень, включающий нормативные правовые акты о налогах и сборах муниципальных образований, регулирующие местные налоги и сборы, действующие на территории конкретного муниципального образования.

Исследование в качестве правовой категории налоговой обязанности предполагает определение сущности и содержания понятия «обязанности граждан». Стоит отметить, что категория «обязанности граждан» в современной российской правовой науке должного выражения и закрепления не нашла. Исходя из проведенного В.С. Зубковой обзора, можно отметить, что науке выделяют ряд подходов относительно определения обязанностей [17, с. 36]:

- обязанность, являющееся философским явлением, выступает в качестве необходимости;
- обязанность является своеобразным долгом. Объясняется это схожестью природы таких терминов, как «обязанность» и «долг», а также подкреплением в нормах законодательства (например, ч.3 ст. 38 Конституции РФ).

– более приемлемой следует признать позицию, в силу которой обязанность является возможным в человеческом поведении. Примером данного подхода служит понятие, которое было дано Н.В. Витруком, рассматривающим обязанности как социально обусловленную и гарантированную возможность поведения человека, границы которой при этом определены законодательством [10, с. 254].

Понятие обязанности встречается как в общей теории права, так и в отраслевых юридических науках (в частности, в конституционном праве, в налоговом праве). Как пишут, например, Е.М. Заболотских и С.П. Попова, применительно к публично-правовой обязанности, таковой является необходимость, установленная государством в интересах всех членов общества и закрепленная в нормативных правовых актах, предписывающая соответствующему обязанному субъекту правоотношений совершать определенные действия (либо воздержаться от совершения определенных действий) [15, с. 90]. Относительно конституционных обязанностей И.К. Шаов и Л.С. Шукюрова указывают, что они определяют меру социальной ответственности, поскольку устанавливают определенные рамки поведения в соответствии с объективными потребностями жизнедеятельности как человека, так и всего общества и государства в целом [59, с. 138].

Такой специалист в области права, как М.В. Саудаханов, говорит об обязанности человека, не через понятие «должное», а используя понятие «долженствование» [52, с. 86]. Он считает, что важное значение налоги имели практически во все времена развития государств и что налоги являются одной из древнейших финансовых категорий. Данное понятие несет в себе, в большей степени, отражение внутренней стороны обязанности. С помощью него, мы можем посмотреть на нормативно закрепленную обязанность изнутри, с позиции субъекта.

Некоторые авторы, говоря об обязанности, как о «необходимости». М.Ж. Хачеритлов, Х.Л. Кушхов, М.В. Дышеков считают, что «правовая обязанность есть обусловленная ... необходимостью определенного поведения»

[58, с. 207]. Они также говорят о том, что важное значение налоги имели практически во все времена развития государства. Налоги являются одной из древнейших финансовых категорий. То есть, они говорят о «необходимости» как о понятии, вытекаемом в первую очередь из нормативной базы. Следует отметить взаимосвязь рассматриваемых понятий, которая прослеживается на примере конституционных прав и свобод, а также обязанностей.

Из вышесказанного, следует, что такие понятия, как «возможность» и «необходимость» наиболее ярко выражаются в контексте нормативно-правовых актов. И это не случайно. Ведь так устанавливается более тесная связь между государством и его гражданами. Первое, в свою очередь, наделив органы власти определенными полномочиями, имеет возможность устанавливать содержание и объем обязанностей, возлагаемых на своих граждан, за счет публикации дополнительных нормативно-правовых актов.

Вообще имеющиеся толковые словари дают различные определения понятия «обязанность», которые по своему значению являются достаточно близкими. Так, В.И. Даль «обязанность» определяет в качестве «долга, всего должного, всего того, что лежит на ком-то, того, что кто-либо должен исполнять и соблюдать» [12, с. 584]. Исходя из определения, данного в Толковом словаре русского языка (под общ. ред. Л.И. Скворцова), обязанность – определенный круг действий, возложенных на кого-нибудь и безусловных для выполнения [54, с. 563]. Понятие обязанности встречается как в общей теории права, так и в отраслевых юридических науках (в частности, в конституционном праве, в налоговом праве). Как пишут, например, Е.М. Заболотских и С.П. Попова, применительно к публично-правовой обязанности, таковой является необходимость, установленная государством в интересах всех членов общества и закреплённая в нормативных правовых актах, предписывающая соответствующему обязанному субъекту правоотношений совершать определенные действия (либо воздержаться от совершения определенных действий) [15, с. 90].

Относительно конституционных обязанностей И.К. Шаов и Л.С. Шукюрова указывают, что они определяют меру социальной ответственности, поскольку устанавливают определенные рамки поведения в соответствии с объективными потребностями жизнедеятельности как человека, так и всего общества и государства в целом [59, с. 138].

В рамках данного исследования отметим, что русскому слову «обязанность» соответствует латинское слово «officium», которое в свое устанавливается более тесная связь между государством и его гражданами. Первое, в свою очередь, наделив органы власти определенными полномочиями, имеет возможность устанавливать содержание и объем обязанностей, возлагаемых на своих граждан, за счет публикации дополнительных нормативно-правовых актов их жизни.

Существующие обязанности, которые носят конституционный характер, являются лишь частью тех, которые на человека и гражданина возлагает закон. Но они имеют определенные различия. Хотя, ряд ученых-правоведов, считает, что характер обязанности никак не зависит от законодательного акта, в котором она закреплена. Конституции, закрепляя определённые обязанности граждан, выдвигают тем самым некие правовые требования об исполнении установленных мер должного поведения.

Опираясь на право Российской Федерации (касательно налогов и сборов), налоговую обязанность, возможно, толковать, как конституциональную обязанность людей, при которой необходимо вовремя и в полном размере оплачивать налоги также сборы (ст. 57 Конституции РФ).

И.Л. Самсин считает, что под налоговой обязанностью следует понимать «конституционную обязанность граждан» своевременно и в полном объеме устанавливается более тесная связь между государством и его гражданами. Первое, в свою очередь, наделив органы власти определенными полномочиями» [51, с. 19]. М.Ю. Березин предлагает имеет возможность устанавливать содержание и объем обязанностей, возлагаемых на своих граждан, за счет публикации дополнительных нормативно-правовых актов: в

первом случае – это комплекс мер должного поведения' налогоплательщика, во втором случае – часть' налоговых обязанностей налогоплательщика, которая состоит' в реализации конституционно установленной' меры должного поведения по уплате' законно установленных налогов и сборов [5, с. 171].

Налоговая обязанность включает в себя совокупность обязанностей, которые должен соблюдать каждый налогоплательщик [7, с. 69]. Эти обязанности можно увидеть в НК РФ.

Исходя, из этого можно сказать, что в налоговая обязанность имеет как императивный характер – требования государства об уплате налогов и сборов, так и диспозитивный – договорный процедуры между налоговым органом и налогоплательщиком.

К характерным чертам налоговой обязанности относятся:

- конституционная обязанность,
- публично-правовой характер,
- мера должного поведения,
- личная обязанность.

Налоговая обязанность имеет как императивный характер – требования государства об уплате налогов и сборов, так и диспозитивный – договорный процедуры между налоговым органом и налогоплательщиком [8, с. 60].

Итак, подытоживая, можно прийти к выводу о том, что в современном цивилизованном обществе налоги – это основная форма доходов государства. Под налоговой обязанностью понимается обязанность субъектов данной обязанности своевременно и в полном объеме уплачивать налоги и сборы. Рассматриваемое понятие является видовым по отношению к более общему родовому понятию «обязанность». Такая обязанность имеет вполне конкретное нормативное основание. Прописывается налоговая обязанность в соответствующем правовом акте, который помимо прочего содержит в себе правила и положения о механизме и процедурных аспектах взимания налога. Ввиду наличия соответствующих норм права, стоит отметить о наличии

обеспечения исполнения налоговой со стороны государства. То есть неисполнение налоговой обязанности означает функционирование механизма государственного принуждения.

## **1.2 Содержание налоговой обязанности**

Содержание налоговой обязанности составляют императивные нормы-требования. С помощью таких норм императивного характера государство закрепляет обязанность лица (физического и юридического) по уплате соответствующих налогов. Известно, вместе с тем, что не только императивные нормы действуют в данной сфере. Элементы диспозитивности также присутствует в механизме реализации исполнения налоговой обязанности. Налоговая обязанность имеет как императивный характер – требования государства об уплате налогов и сборов, так и диспозитивный – договорный процедуры между налоговым органом и налогоплательщиком. О.И. Лютова считает, что на современном этапе обязательность налоговой обязанности должна быть обеспечена адекватным современным реалиям нормативным определением предпринимательской деятельности, которое позволит на законодательном уровне однозначно определять налоговые последствия деятельности новых участников налоговых отношений цифровой эпохи [26, с. 109].

Д.С. Дроваль, характеризуя содержание налоговой обязанности, отмечает, что в этот термин входит комплекс взаимообусловленных и взаимосвязанных субъективных прав и юридических обязанностей государства и налогоплательщика, среди которых ключевым является право государства требовать передачи ему в собственность налогового платежа и обязанность налогоплательщика осуществить эту передачу [14, с. 116].

Налоговая обязанность является актуальной и реальной, возможной к исполнению, в том случае, если имеется по данному вопросу соответствующая правовая норма. Уже было сказано, что данная обязанность закреплена в

нормативных правовых актах. В связи с чем рассматриваемая обязанность признается с теоретической точки зрения нормативно установленной. Немаловажным признаком налоговой обязанности является то, что такая обязанность сформулирована в обязывающей налогово-правовой норме. У налоговой обязанности имеются некие временные пределы существования. Обеспечение гарантированной защиты национальных экономических интересов, стабильности обороноспособности, а также социально-экономического состояния страны невозможно обеспечить без достаточных финансовых средств в государственной казне, которая пополняется в основном за счет исполнения физическими и юридическими лицами налоговой обязанности. Если нормативный акт действует, то соответственно налоговая обязанность является реальной и актуальной.

Основополагающими принципами системы налогообложения, основой всего многообразия доктрин о налогах и сборах являются:

- принцип пропорциональности налогов потребляемым (получаемым от государства) общественным благам;
- принцип пропорциональности налогов размерам получаемых доходов [57, с. 108].

На сегодняшний день, в мире, существует две концепции налогообложения. В соответствии с первой из них, которая основывается на принципе пропорциональности налогов потребляемым (получаемым от государства) общественным благам, граждане и юридические лица, которые в большей степени получают выгоду от использования услуг, товаров, предлагаемых государством, должны в свою очередь платить за это установленные налоги и сборы. У данной концепции есть свои минусы. Во-первых, возникает вопрос, как необходимо оценивать степень выгоды налогоплательщика? А во-вторых, следуя данному принципу, обязанность государства по защите малоимущих слоев населения не будет выполняться.

В соответствии со второй теорией, которая основывается на принципе пропорциональности налогов размерам получаемых доходов, для

обеспеченных слоев населения, государство устанавливает более высокий уровень налогов и сборов, в отличие от менее обеспеченных граждан, чей уровень налогообложения будет гораздо ниже. Благодаря такому принципу несения обязанности по уплате налогов и сборов субъектами данных отношений, у государства появляется возможность устранения или хотя бы уменьшения степени социального неравенства. Несмотря на очевидное достоинство этой концепции, у неё есть минусы. Ведь, если в стране все предприятия и организации, чей уровень доходов выше остальных, постоянно подвергать налоговому давлению, то мы увидим тенденцию замедления развития технологий и обновления производственных баз.

Как видно, используемые различными странами принципы, не являются идеальными. До настоящего времени, в современном мире, нет никакого научно обоснованного подхода к данной проблеме, благодаря которому, было бы возможно установить баланс между государством и субъектами налоговой системы, а также экономикой страны.

По вопросу о возникновении налоговой обязанности отметим, что она возникает тогда, когда все необходимые условия будут предусматривать уплату (перечисление) налога или сбора. Ведь пока у физического лица не появится обязательство по уплате налога или сбора, он не должен ничего оплачивать. Например, если у лица нет в собственности имущество, за что он должен оплачивать налоги, поэтому он будет потенциальным плательщиком. Тем не менее, например, у работающих лиц, автоматически возникает обязательство по уплате налога, а именно оплатить налог на доходы физических лиц (НДФЛ), каждый может наблюдать данную строчку в своем расчетном листочке. У юридических лиц происходит тоже самое, они тоже могут быть только потенциальными плательщиками. Например, у налогоплательщика уже создан и зарегистрирован свой бизнес, но он еще не осуществлял деятельность, а у него еще идет только подготовка к открытию (ремонт или закупка оборудования), то за что он должен оплачивать налог?

В связи с этим можно выделить основные критерии появления налоговой обязанности:

- наличие налога (на доходы, на транспортное средство, на спиртные напитки и др.);

- наличие связи между объектом (налог или сбор) и субъектом (налогоплательщик).

Например, для уплаты налога на земельный участок, гражданин должен иметь соответствующие документы на владение данным участком, а предприниматель должен лично получать прибыль в наличном или безналичном расчете;

- при наступлении срока уплаты.

Как представляется, содержание налоговой обязанности составляют целый ряд (в едином комплексе) юридически значимых действий налогоплательщиков. К таким действиям относятся, во-первых, формирование облагаемой базы; во-вторых, к таким действиям относится расчет налога; в-третьих, к таким действиям относится перечисление налога в соответствующий бюджет; в-четвертых, к таким действиям относится налоговое декларирование.

Налоговая база или иначе – налогооблагаемая база, является одним из обязательных элементов налога. Она является характеристикой налогообложения. Налоговая база – это величина, исходя из которой, рассчитывается сумма налога путем умножения налоговой базы на ставку налога.

Налогоплательщик на основании базы, ставки и льгот самостоятельно исчисляет сумму налога. Исчисление налоговой базы юридическими лицами происходит имеет как императивный характер – требования государства об уплате налогов и сборов, так и диспозитивный – договорный процедуры между налоговым органом и налогоплательщиком.

Физические лица имеет как императивный характер – требования государства об уплате налогов и сборов, так и диспозитивный – договорный

процедуры между налоговым органом и налогоплательщиком, об объектах налогообложения, а также данных собственно полученных доходов, объектов которые подлежат налогообложению, осуществляется по произвольной форме.

Для каждого налога, налоговая база своя. Например, у налога на имущество, налоговой базой будет являться кадастровая стоимость, а у налога на транспорт – мощность двигателя в лошадиных силах. Обеспечение гарантированной защиты национальных экономических интересов, стабильности обороноспособности, а также социально-экономического состояния страны невозможно обеспечить без достаточных финансовых средств в государственной казне, которая пополняется в основном за счет исполнения физическими и юридическими лицами налоговой обязанности.

На законодательном уровне предусматривается, в какой именно форме налогоплательщик может сделать заявление (подать налоговую декларацию). В частности, допустимы три формы подачи налоговой декларации. Во-первых, это письменное заявление. Во-вторых, это заявление налогоплательщика, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи. В-третьих, это заявление налогоплательщика, составленное в электронной форме и переданное через личный кабинет налогоплательщика.

Налоговая декларация должна быть, нет никакого научно обоснованного подхода к данной проблеме, благодаря которому, было бы возможно установить баланс между государством и субъектами налоговой системы, а также экономикой страны предусматривается обязанность по оплате этим налогоплательщиком. Как справедливо отмечается в литературе, с учетом норм действующего законодательства, не должны представляться в налоговые органы налоговые декларации по тем налогам, по которым у налогоплательщика нет установленной обязанности по их уплате [50, с. 180]. В качестве дополнения к сказанному следует отметить, что обязанности по

уплате налогов может быть приостановлена/прекращена из-за применения в современном мире, нет никакого научно обоснованного подхода к данной проблеме, благодаря которому, было бы возможно установить баланс между государством и субъектами налоговой системы, а также экономикой страны для осуществления такой деятельности.

Если имеется налоговая декларация, составленная по всем нормативным правилам, то в таком случае уполномоченные органы могут проводить мероприятия налогового контроля. Конституционный Суд РФ много внимания уделяет вопросам составления и правильности налоговых деклараций. Еще в 2006 г. Конституционный Суд РФ назвал налоговую декларацию элементом обеспечительного механизма исполнения налоговой обязанности. Такая позиция Конституционного Суда РФ нашла свое отражение в Определении от 11 июля 2006 г. № 265-О [37].

Сведения, указанные в налоговой декларации, должны быть достоверны и должны полностью отражать реальные, соответствующие действительности, объекты налогообложения, полученные доходы и произведенные расходы, источники доходов, налоговую базу, налоговые льготы и т.д. То есть в итоге получается, что налогоплательщик не может и не должен писать в налоговой декларации какие-то недостоверные данные. Все показатели элементов налогообложения в декларации должны быть реальными, соответствующими действительности.

Налоговая обязанность является актуальной и реальной, возможной к исполнению, в том случае, если имеется по данному вопросу соответствующая правовая норма. Уже было сказано, что данная обязанность закреплена в нормативных правовых актах. В связи с чем рассматриваемая обязанность признается с теоретической точки зрения нормативно установленной. Существующие обязанности, которые носят конституционный характер, являются лишь частью тех, которые на человека и гражданина возлагает закон. Но они имеют определенные различия. Хотя, ряд ученых-правоведов, считает, что характер обязанности никак не зависит от законодательного

акта, в котором она закреплена. Конституции, закрепляя определённые обязанности граждан, выдвигают тем самым некие правовые требования об исполнении установленных мер должного поведения.

Немаловажным признаком налоговой обязанности является то, что такая обязанность сформулирована в обязывающей налогово-правовой норме. У налоговой обязанности имеются некие временные пределы существования. Если нормативный акт действует, то соответственно налоговая обязанность является реальной и актуальной. Налог считается установленным только при наличии факта определенности налогоплательщиков и следующих обязательных элементов налогообложения: объекта налогообложения, налоговой базы, налогового периода, налоговой ставки, порядка исчисления налога, порядка и сроков уплаты налога. То есть, законодатель должен четко и определенно все это регламентировать и закрепить в соответствующем акте. В противном, если по данным элементам налогообложения не будет соответствующей нормы, то это означает, что нет налога, что он не установлен, следствием чему является отсутствие налоговой обязанности. У такой налоговой обязанности есть определенный, выраженный предмет исполнения – это деньги: определяющей в данном случае является ст. 8 НК РФ, в которой говорится механизме уплаты налога, и выраженности платы налога – как правило, из владения обязанного лица изымаются именно деньги.

Итак, налоговая обязанность является актуальной и реальной, возможной к исполнению, в том случае, если имеется по данному вопросу соответствующая правовая норма. Уже было сказано, что данная обязанность закреплена в нормативных правовых актах. В связи с чем рассматриваемая обязанность признается с теоретической точки зрения нормативно установленной. Законодатель должен четко и определенно все это регламентировать и закрепить в соответствующем акте. В противном, если по данным элементам налогообложения не будет соответствующей нормы,

то это означает, что нет налога, что он не установлен, следствием чему является отсутствие налоговой обязанности.

### **1.3 Субъекты исполнения налоговой обязанности**

Налоговая обязанность имеет отношение абсолютно ко всем людям, которые постоянно находятся на территории Российской Федерации, не зависимо от их гражданства. А также те, чьи доходы напрямую связаны с Россией. А.Н. Прокопенко и А.С. Баринов в своей работе предлагают трактовку структуры конституционной нормы о необходимости уплаты налогов и сборов [48, с. 76]. Гипотезой данной нормы следует считать понятие «каждый», а в качестве диспозиции будет выступать фраза «обязан платить законно установленные налоги и сборы».

То, что скрывается под словом «каждый», в контексте исследуемой нормы мы уже установили. Это понятие включает в себя граждан, лиц без гражданства, юридических лиц. Это дает нам возможность взглянуть на конституционную обязанность по уплате налогов и сборов, как на обязанность всех субъектов налоговых отношений осуществлять учет доходов и расходов, имущества, уплачивать налоговые сборы в полном объеме и в установленный срок. Данные процессы должны быть четко регламентированы в нормативно-правовой базе любого государства, так как это приведет к стабилизации в налоговой сфере.

Являясь основной формой социальной организации, государство обладает рядом правовых программ, которые закрепляют порядок становления общественных ресурсов. Главным способом, благодаря которому происходит осуществление указанных программ, является вводимая государствами система налогообложения своих граждан, а также лиц, проживающих и осуществляющих деятельность на их территории. В законодательстве Российской Федерации, сказано, что субъектами исполнения налоговой обязанности (налогоплательщиками, плательщиками

сборов) признаются организации и физические лица, которые обязаны уплачивать налоги, сборы.

Основными категориями налогоплательщиков считаются физические лица, индивидуальные предприниматели и организации, которые имеют свои особенные черты [30, с. 220].

Организации – это юридические лица, которые образуются на основании законодательства Российской Федерации.

Физические лица – это граждане, иностранные граждане и лица без гражданства.

Индивидуальный предприниматель – физическое лицо, которое зарегистрировано в общем порядке и осуществляет свою деятельность без образования юридического лица.

В доктрине налогового и финансового права под налогоплательщиком понимают одну из сторон налогового правоотношения, а именно обязанную сторону [9, с. 29]. Обязанность по уплате налога возникает в момент наступления налогового события, определенного законом. Она может изменяться или прекращаться в соответствии с законодательством.

Таким образом, налогоплательщик – это лицо, которое обладает налоговой правосубъектностью и на которое законом возложена обязанность по уплате налога. Он несет основную фискальную нагрузку, финансово обеспечивая деятельность государства и муниципального образования. Определение налогоплательщика является ключевым для налогового права и позволяет установить соответствующий налог и порядок его уплаты. Исполнение налоговой обязанности, и как следствие пополнение бюджета необходимыми средствами, позволяет использовать налоги в качестве важнейших регуляторов экономического и социального развития.

Обязанность по уплате налога возникает в момент наступления налогового события, определенного законом. Она может изменяться или прекращаться в соответствии с законодательством.

Налогоплательщик – это лицо, которое обладает налоговой правосубъектностью и на которое законом возложена обязанность по уплате налога. Таким образом, налогоплательщик – это лицо, которое обладает налоговой правосубъектностью и на которое законом возложена обязанность по уплате налога. Он несет основную фискальную нагрузку, финансово обеспечивая деятельность государства и муниципального образования. Определение налогоплательщика является ключевым для налогового права и позволяет установить соответствующий налог и порядок его уплаты.

Налогоплательщик несет основную фискальную нагрузку, финансово обеспечивая деятельность государства и муниципального образования. Определение налогоплательщика является ключевым для налогового права и позволяет установить соответствующий налог и порядок его уплаты. Исполнение налоговой обязанности, и как следствие пополнение бюджета необходимыми средствами, позволяет использовать налоги в качестве важнейших регуляторов экономического и социального развития.

Понятие налогоплательщика является общим родовым, оно конкретизируется применительно к каждому налогу, выделяют плательщиков налога на доходы физических лиц, налога на прибыль и т.д. Данные группы налогоплательщиков также подлежат делению. Так, среди плательщиков налога на доходы физических лиц выделяют налоговых резидентов и нерезидентов, отнесение лица к той или иной категории приводит к уточнению их объекта налогообложения и выбору соответствующей ставки.

Физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, исчисляют и уплачивают налог на доходы физических лиц с помощью налоговых агентов – работодателей или других организаций, которые выплачивают доходы физическим лицам. В этом случае налоговый агент выступает в роли удерживающего налог, который затем перечисляется в бюджет. Исполнение налоговой обязанности, и как следствие пополнение

бюджета необходимыми средствами, позволяет использовать налоги в качестве важнейших регуляторов экономического и социального развития.

Кроме того, существуют также налогоплательщики – юридические лица, которые уплачивают налоги на прибыль, на добавленную стоимость и другие виды налогов в соответствии с законодательством. Порядок уплаты налогов для юридических лиц также определяется законодательством и зависит от вида деятельности и размера доходов.

Таким образом, определение налогоплательщика является важным элементом налоговой системы, поскольку оно позволяет правильно распределить налоговую нагрузку между различными категориями налогоплательщиков и обеспечить эффективное функционирование бюджетной системы. Исполнение налоговой обязанности, и как следствие пополнение бюджета необходимыми средствами, позволяет использовать налоги в качестве важнейших регуляторов экономического и социального развития. По вопросу о возникновении налоговой обязанности отметим, что она возникает тогда, когда все необходимые условия будут предусматривать уплату (перечисление) налога или сбора. Ведь пока у физического лица не появится обязательство по уплате налога или сбора, он не должен ничего оплачивать. Например, если у лица нет в собственности имущество, за что он должен оплачивать налоги, поэтому он будет потенциальным плательщиком. Тем не менее, например, у работающих лиц, автоматически возникает обязательство по уплате налога, а именно оплатить налог на доходы физических лиц (НДФЛ), каждый может наблюдать данную строчку в своем расчетном листочке. У юридических лиц происходит тоже самое, они тоже могут быть только потенциальными плательщиками.

Для организаций НК РФ также введены особые категории налогоплательщиков, порядок уплаты налога у которых отличается. Например, среди плательщиков налога на прибыль выделяют особую категорию налогоплательщиков – консолидированную группу налогоплательщиков, которой признается добровольное объединение

плательщиков налога на прибыль организаций на основе договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков в порядке и на условиях, которые предусмотрены НК РФ, в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности указанных налогоплательщиков [24, с. 7]. Исполнение налоговой обязанности, и как следствие пополнение бюджета необходимыми средствами, позволяет использовать налоги в качестве важнейших регуляторов экономического и социального развития. Выделение данной категории налогоплательщиков имеет четкие правовые последствия, детально изложенные в НК РФ.

Классификация налогоплательщиков может основываться на различных критериях, таких как форма собственности, вид деятельности, объем доходов, наличие или отсутствие регистрации в качестве индивидуального предпринимателя и т.д. Например, юридические лица могут быть классифицированы по форме собственности на государственные, муниципальные и частные компании. Физические лица могут быть классифицированы по виду деятельности на работающих по найму, получающих доходы от предпринимательской деятельности, пенсионеров и т.д. Классификация налогоплательщиков может также быть использована для установления особенностей правового положения для выделенных категорий. Например, для ИП могут быть установлены спец. налоговые режимы и упрощенные порядки уплаты налогов.

Важно отметить, что классификация налогоплательщиков должна быть гибкой и учитывать изменения в экономической ситуации и законодательстве. Также необходимо обеспечить прозрачность и доступность информации о налогоплательщиках для налоговых органов и общественности. В целом, разработка систематизированной классификации налогоплательщиков может помочь улучшить налоговую систему, обеспечить более справедливое распределение налоговой нагрузки и повысить эффективность бюджетной системы.

## Глава 2. Актуальные проблемы исполнения налоговой обязанности: вопросы теории и практики

### 2.1 Добровольное исполнение налоговой обязанности

Обязанность по уплате налогов подразумевает правоотношение, которое включает плательщика налогов и государство, гарантирующее безопасность, социальное и финансовое благополучие гражданина [18, с. 168].

В рамках данного параграфа будут рассмотрены вопросы добровольного исполнения налоговой обязанности. Этот вариант предполагает, что уже следует из самого слова «добровольность», что налогоплательщик лично и свободно изъявляет желание совершить некие действия, связанные с исполнением налоговой обязанности. В таблице 1 указано, что именно включается в данные действия.

Таблица 1 - Действия, связанные с исполнением налоговой обязанности

во-первых -	учет доходов и расходов, а также объектов налогообложения
во-вторых -	исчисление сумм налога, подлежащего уплате
в-третьих -	своевременное представление платежного поручения или внесение наличных средств
в-четвертых -	декларирование доходов и расходов и объектов налогообложения
в-пятых -	хранение данных своего учета (для организаций это будет хранение данных бухучета)

Следовательно, как верно отмечает С.А. Ядрихинский, основным способом уплаты налогов является добровольное исполнение налоговой

обязанности, которая возложена на налогоплательщиков законодательством РФ [60, с. 36].

Добровольная реализация обязанности по уплате налогов базируется на конкретных основополагающих началах. В таблице 2 указано, что именно можно выделить среди таких основополагающих начал:

Таблица 2 - Основополагающие начала добровольной реализации обязанности по уплате налогов

1. Принцип своевременности	Своевременность реализации налоговой обязанности означает, что все плательщики налогов обязаны уплачивать налог в срок, закрепленный нормами налогового права. Срок уплаты налога не может изменяться на более ранний.
2. Принцип адресности	Реализовать обязанность по уплате налогов возможно, зачислив налог в надлежащий бюджет бюджетной системы Российской Федерации. При этом необходимо верно обозначить номер счета органа Федерального казначейства и наименование банка - получателя суммы.
3. Принцип самостоятельности	Если другое не закрепляется нормами налогового права, то плательщик налога должен лично реализовать обязанность по уплате налога. Так, Конституционный Суд Российской Федерации в своем Определении от 22 января 2004 г. № 41-0 обращает внимание, что налог является уплаченным лично в момент, когда он уплачен от имени плательщика налогов и за счет его денежных средств [48].
4. Принцип полной уплаты	Очевидно, что налоги необходимо уплатить в полной мере.
5. Принцип надлежащей валюты	Общепринята реализация обязанности по уплате налогов в валюте Российской Федерации.

Если сумма по уплате налога представлена в иностранной валюте, то она переводится в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации в день его уплаты. Добровольная реализация налоговой обязанности представляет собой действия, базирующиеся на личном свободном волеизъявлении плательщика налога [56, с. 217].

Несомненно, государство должно в первую очередь гарантировать налогоплательщику возможность добровольного исполнения установленного обязательства по уплате налогов. Уже следует из самого слова «добровольность», что налогоплательщик лично и свободно изъявляет желание совершить некие действия, связанные с исполнением налоговой обязанности. Добровольная реализация уже следует из самого слова «добровольность», что налогоплательщик лично и свободно изъявляет желание совершить некие действия, связанные с исполнением налоговой обязанности. в сроки, предусмотренные нормами налогового законодательства. Для отправки платежного поручения в кредитное учреждение дается один банковский рабочий день. Кроме того, в обязанности организации входит подача налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в налоговый орган, хранение бухгалтерской информации и указанной отчетности в течение пяти лет [55, с. 153]. Как правило, организации самостоятельно и добровольно реализуют обязанность по уплате налогов. Например, иностранные организации, оказывающие услуги в электронном виде, местом реализации которых признана территория Российской Федерации, обычно самостоятельно рассчитывают и уплачивают НДС. Однако уже следует из самого слова «добровольность», что налогоплательщик лично и свободно изъявляет желание совершить некие действия, связанные с исполнением налоговой обязанности. Таким образом, налоговая база налогоплательщиков как физических лиц рассчитывается налоговыми органами на основе информации, предоставляемой налоговыми органами органами, осуществляющими государственный кадастровый учет и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество. Важно уже

следует из самого слова «добровольность», что налогоплательщик лично и свободно изъявляет желание совершить некие действия, связанные с исполнением налоговой обязанности.

Из этого следует, что добровольное исполнение обязанности по уплате налогов физическими лицами заключается в воздержании от действий, препятствующих уплате налогов или их исчислению налоговыми органами, должностными лицами налоговых органов. Важно подчеркнуть, что различий в ст. 45.1 НК РФ нет.

Согласно классическая правовая концепция – добровольное выполнение обязательства по уплате налогов – обеспечивается применением принудительных мер - взысканием. В частности, при реализации подхода, выбранного для легализации принуждения к получению льгот при добровольном выходе из тени, самым слабым звеном является правовое регулирование механизма принуждения, в частности в отношении его применения к кругу лиц. Как того требуют положения НК РФ, в случае неуплаты налога на профессиональный доход по налоговому уведомлению в течение указанного срока налоговый орган направляет требование об уплате налога с предупреждением налогоплательщика о наличии обязанности по уплате штрафов, санкций и материальной ответственности в установленном порядке. в этом случае механизм возмещения применяется к самозанятым лицам, легализованным в качестве плательщиков НПД, в случае неуплаты уведомления о налогообложении, в то время как он не применяется к лицам, избегающим легализации, которые имеют право возможность; добровольная легализация без угрозы взыскания в течение 10 лет. Такой подход, при котором налогообложение «налога, гарантированного неизбежным возмещением, является обязательным для людей, которые проявили желание легализоваться в качестве налогоплательщиков», не является обязательным для тех, кто еще не выразил своей воли, не подпадают под действие принципов налогообложения. И подрывает его основу: для уплаты налога, наделенного обязательным характером, необходимо не волеизъявление лица,

а требование закона, чтобы налогоплательщик признавался не лицом, выразившим свою волю исполнить налоговое обязательство, а самим тот, на кого возложена эта обязанность, в то же время авторитарный характер налоговых правоотношений требует от налоговых органов применения этой силы, а применение принципов универсальности и равного применения одинаково для всех лиц.

О.И. Лютова в своем исследовании отмечает, что добровольное выполнение налогового обязательства подразумевает, что налогоплательщик самостоятельно выполняет налоговое обязательство, если иное не предусмотрено налоговым законодательством [27, с. 99]. Другие - обстоятельства, при которых налоговые органы вмешиваются для обеспечения выполнения налогового обязательства. В качестве примера можно также привести реализацию ФНС в 2015 году пилотного проекта по привлечению налогоплательщиков к добровольному выполнению налогового обязательства. В рамках проекта были выявлены хозяйствующие субъекты со значительной вероятностью нарушений среди налогоплательщиков и применены в отношении них соответствующие меры налогового контроля. [40, с. 376].

Мы считаем добровольная легализация без угрозы взыскания в течение 10 лет. Такой подход, при котором налогообложение «налога, гарантированного неизбежным возмещением, является обязательным для людей, которые проявили желание легализоваться в качестве налогоплательщиков», не является налоговых правонарушений возросло из-за невыполнения обязательств по надлежащей уплате налогов. Некоторые из налогоплательщиков ищут «лазейки» в законодательстве, способы избежать уплаты налогов. Это выражается в нехватке бюджетных средств, снижении эффективности финансовой системы Российской Федерации и, как следствие, в трудностях для других налоговых субъектов.

Было бы разумно решить эту проблему путем улучшения налогового контроля, увеличения для уплаты налога, наделенного обязательным

характером, необходимо не волеизъявление лица, а требование закона, чтобы налогоплательщик признавался не лицом, выразившим свою волю исполнить налоговое обязательство, а самим тот, выполнения налоговых обязательств и улучшения налоговой подготовки налогоплательщиков. Важно принять ряд мер, таких как налоговые льготы и усиление налогового контроля. Налоговая политика должна быть направлена на учет интересов налогоплательщиков, добровольно выполняющих налоговое обязательство.

Известно, что налогоплательщик не имеет личной заинтересованности в уплате налога – он индивидуально свободен: конечным выгодоприобретателем является государство, которое, с одной стороны, создает условия для выполнения налогового обязательства путем уплаты, с другой стороны, обеспечивает неуплату налога своими коллекция. Проблема в том, что реализация последней функции обходится очень дорого. Последнее - значительные финансовые потери бюджета при сборе налогов - было основной причиной многих налоговых инициатив, основанных на тезисе о том, что люди, уклоняющиеся от уплаты налогов, с большей вероятностью добровольно "выйдут из тени", когда разработают простой и удобный способ оплаты. Весьма показательный подход к введению нового налогового режима для самозанятых в этом смысле заключается в следующем: принятый законодательный пакет не преследует налоговой цели, он направлен на то, чтобы позволить миллионам граждан легализоваться по упрощенной и недорогой системе с гарантиями неуплаты налогов в случае легализация и уплата налогов по сниженной ставке, гарантируя, что они не будут привлечены к ответственности за неуплату налогов в случае легализации.

Такого рода инициативы вполне естественны в ситуации, когда государство не может обеспечить сбор налогов: реализация права государства на сбор налогов напрямую зависит от его способности обеспечить не только уплату, но и сам сбор налогов. Слабой стороной налогового законопроекта в отношении добровольного исполнения

налогового обязательства является отсутствие личной заинтересованности налогоплательщика и отсутствие неизбежного обращения взыскания в связи с последствиями неуплаты налога, в результате чего уплата налога теряет свою незаменимость. Налоговое администрирование влечет за собой значительные финансовые затраты. Заинтересованность в снижении издержек можно назвать одной из основных причин законодательной роли в направлении простоты, удобства и низкой стоимости выполнения налогового обязательства. Однако необходимо следовать принципам налогообложения и проводить большую разницу между налогоплательщиками и неплательщиками налогов.

Улучшение положения добросовестных плательщиков естественно и законно. Предоставление льготного налогового режима неплательщикам противоречит почти всем основным принципам налогообложения, и, что более важно, тот факт, что уплата налогов является конституционной обязанностью, носит безусловный характер. Это означает, что его выполнение никоим образом не может быть связано с наличием условий, в частности, не с упрощением или упрощением исполнения, и что несоблюдение не может быть оправдано их отсутствием. Обязанность по сбору в случае невыполнения или ненадлежащего исполнения налогового обязательства также является безусловной: государство несет ответственность за сбор налога в той мере, в какой налогоплательщик несет ответственность за его уплату. Уклонение от уплаты налогов, как и уклонение от уплаты налогов, не может быть оправдано ни целями легализации, ни финансовыми затратами, поскольку эти льготы не предусмотрены Налоговым кодексом Российской Федерации.

Таким образом, все налогоплательщики обязаны добровольно исполнять налоговое обязательство, установленное законодательством Российской Федерации, чтобы финансовая система была стабильной и эффективной, а государство реже использует принудительный метод исполнения налогового обязательства. Это поможет наладить благоприятные

отношения между всеми участниками налоговых правоотношений в целом, а проблемные ситуации будут разрешаться быстрее и возникать реже. Каждый налогоплательщик должен добровольно выполнять налоговые обязательства, возложенные на него законодательством Российской Федерации, чтобы государству не приходилось прибегать к принудительным мерам по выполнению налоговых обязательств. Добровольное исполнение налоговой обязанности предполагает пассивную позицию налогоплательщика – физического лица, тогда как у юридического лица это активная позиция.

## **2.2 Исполнение налоговой обязанности в принудительном порядке**

Построение баланса между частными и публичными интересами внутри страны является основной задачей государства. То есть необходимо увеличивать бюджет страны, в первую очередь за счет налоговых сборов, но при этом развивать налоговую систему так, чтобы как можно меньше обременять людей налогами. Как видно, ставятся довольно непростые задачи, которые необходимо выполнять. В противном случае, количество лиц, скрывающихся от уплаты налогов и регулярно нарушающих налоговое законодательство, будет увеличиваться с каждым днем. Но нарушения заметны не только со стороны, уплачиваемой налоговые сборы, но и со стороны, которая занимается их сбором и оформлением, речь идет о налоговых органах.

Налогоплательщик должен своевременно и в полном объеме уплатить суммы налога, а налоговый орган, действующий от имени государства, должен обеспечить исполнение данной обязанности налогоплательщиком. Однако на кого возложена эта обязанность, в то же время авторитарный характер налоговых правоотношений требует от налоговых органов применения этой силы, а применение принципов универсальности и равного применения. В зависимости от субъекта налоговой обязанности выделяют судебный и внесудебный (беспорный) порядок исполнения налоговой

обязанности [13, с. 26]. В судебном порядке необходимо увеличивать бюджет страны, в первую очередь за счет налоговых сборов, но при этом развивать налоговую систему так, чтобы как можно меньше обременять людей налогами. Как видно, ставятся довольно непростые задачи, которые необходимо выполнять. В противном случае, количество лиц, скрывающихся от уплаты налогов и регулярно нарушающих налоговое законодательство, будет увеличиваться с каждым днем. Но нарушения заметны не только со стороны, уплачиваемой налоговые сборы, но и со стороны, которая занимается их сбором и оформлением, речь идет о налоговых органах гарантируется право на судебное обжалование решений и действий налоговых органов [44].

Принудительное исполнение – это дополнительный способ, который возникает только в том случае, когда не реализуется добровольный порядок уплаты.

Налогово-процессуальные меры осуществляются поэтапно, последовательно заменяющие друг друга, каждая из которых имеет свои особенности. Стандартно, выделяют три этапа:

1. Направления налоговыми органами «требования об уплате налога» – извещение налогоплательщика о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога [39, с. 163]. При этом, требование должно быть направлено в случае либо фактической неуплаты налогоплательщиком суммы, указанной в налоговой декларации или налоговом уведомлении суммы налога, либо в случае доначисления ему налоговым органом подлежащих уплате сумм налога.

Требование об уплате налога, как постановил Конституционный суд, является мерой принудительного характера, перечисление денежных средств во исполнение решения налогового органа не может рассматриваться как добровольное исполнение налогоплательщиком обязанностей по уплате налога и сбора.

Сроки направления требования зависят от суммы недоимки, и относящимся к ней пеням и штрафам. Так, если сумма недоимки составляет менее 500 рублей, требование об уплате налога должно быть направлено налогоплательщику в течение года с дня выявления недоимки. В остальных же необходимо увеличивать бюджет страны, в первую очередь за счет налоговых сборов, но при этом развивать налоговую систему так, чтобы как можно меньше обременять людей налогами. Как видно, ставятся довольно непростые задачи, которые необходимо выполнять. В противном случае, налога, подлежащего уплате и т.д.

Указанное требование должно быть исполнено в течение восьми дней с момента получения, если иное не будет установлено самим требованием. Ключевым здесь количество лиц, скрывающихся от уплаты налогов и регулярно нарушающих налоговое законодательство, будет увеличиваться с каждым днем. Но нарушения заметны не только со стороны, уплачиваемой налоговые сборы, но и со стороны, которая занимается их сбором и оформлением, речь идет о налоговых органах передается руководителю организации (ее законному или уполномоченному представителю), лично под расписку физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю), направляется по почте заказным письмом, передается в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи. В случае с заказным письмом, датой получения будет считаться истечение 6-го дня с даты его направления, вне зависимости от фактического получения налогоплательщиком требования об уплате налога.

Следует отметить, что нарушение указанных сроков не является основанием для признания требования недействительным. Обеспечение гарантированной защиты национальных экономических интересов, стабильности обороноспособности, а также социально-экономического состояния страны невозможно обеспечить без достаточных финансовых средств в государственной казне, которая пополняется в основном за счет исполнения физическими и юридическими лицами налоговой обязанности.

Требование об уплате налога может быть признано недействительным, только если оно не соответствует фактической обязанности налогоплательщика по уплате налога или если нарушения требований, предъявляемых к его содержанию, являются существенными. Неуплата в соответствующие сроки налогоплательщиком недоимки является основанием для наступления второго этапа процедуры исполнения налоговой обязанности:

2. Взыскание налога за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика. Как уже отмечалось, выделяются судебный и внесудебный (беспорный) порядок исполнения налоговой обязанности. Беспорный порядок предполагает направление налоговым органом в банк поручения на перечисление сумм налога в бюджетную систему, которое подлежит безусловному исполнению банком во внесудебном порядке и без согласия налогоплательщика [21, с. 89].

Законодатель установил срок для принятия решения о взыскании налога за счет денежных средств, который не должен превышать двух месяцев. О соответствующем решении налогоплательщика обязаны уведомить в течение шести дней. В случае направления обращения в более поздние сроки, оно будет признано недействительным, и не подлежащим исполнению. Однако, при истечении данного срока, налоговые органы не лишаются возможности изъятия недоимки. Законодатель предусмотрел возможность обращения в суд с заявлением о взыскании налогоплательщика (налогового органа) – организации или индивидуального предпринимателя причитающейся к уплате суммы налога. Заявление может быть подано в суд в течение шести месяцев, и начинается исчисляться с момента окончания срока об исполнении требования по уплате налога.

После принятия решения о взыскании с налогоплательщика недоимки, налоговый орган направляет в банк, в котором открыты счета налогоплательщика, инкассовое поручение на перечисление сумм в бюджетную систему РФ. Законодатель не устанавливает сроки направления

поручения банк, предполагается использование сроков по аналогии с принятием решения на взыскание денежных средств со счетов. Однако в литературе отмечаются и другие точки зрения. Так, например, Козырин А.Н. считает, что инкассовое поручение налоговым органом направляется в течение одного месяца со дня принятия решения о взыскании [21, с. 17].

Активно так же обсуждается вопрос относительно неоднократного выставления инкассового поручения налоговыми органами. Законодатель не регулирует вопрос относительно правомерности данных действий, а мнения судей различаются. Так, согласно Постановлению Арбитражного суда, повторное направление инкассового поручения не противоречит законодательству, поскольку все необходимые сроки были соблюдены [42]. Другая же точка зрения содержит вывод относительно того, что наличие права налоговых инспекции повторного направления поручения, в случае его возврата, не соответствует нормам НК РФ, и тем самым, отсутствуют правовые основания для повторного выставления инкассовых поручений. Таким образом, данный вопрос остается актуальным по сей день.

Денежные средства взыскиваются с рублевых счетов налогоплательщика, а в случае их недостаточности, взыскание происходит с электронных, валютных счетов, или со счетов в драгоценных металлах налогоплательщика. Взыскиваемые суммы должны быть эквиваленты сумме платежа в рублях, устанавливаемые Банком России на дату продажи валюты или драгоценных металлов. В дальнейшем, сценарий может разворачиваться в следующих направлениях: либо сумма недоимки будет погашена, и на этом завершатся процедуры взыскания налога, либо, в случае нехватки денежных средств на указанных выше счетах, или же вовсе отсутствия информации о таких счетах, в действие вступает 3 этап принудительного исполнения налоговой обязанности.

3. Взыскание налога за счет иного имущества налогоплательщика. Данная стадия имеет место быть лишь тогда, и только тогда, когда налоговыми органами приняты надлежащие меры по взысканию налога за

счет денежных средств налогоплательщика. Невынесение решения о взыскании налога за счет денежных средств исключает возможность вынесения налоговым органом решения о взыскании налога за счет иного имущества налогоплательщика [45].

Среди отличительных черт данного этапа можно выделить следующее:

– сроки в данной стадии представляют собой наиболее продолжительные периоды времени. Так, решение о взыскании налога за счет иного имущества налогоплательщика принимается в течение одного года после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Вынесение решения после истечения одного года будет считаться недействительным. Но и этот срок может быть восстановлен судом, путем подачи заявления в течение двух лет и при наличии уважительной причины;

– взыскание за счет иного имущества осуществляется в рамках имеющейся непогашенной задолженности по налогу, за вычетом уже списанных денежных средств со счетов налогоплательщика. Обеспечение гарантированной защиты национальных экономических интересов, стабильности обороноспособности, а также социально-экономического состояния страны невозможно обеспечить без достаточных финансовых средств в государственной казне, которая пополняется в основном за счет исполнения физическими и юридическими лицами налоговой обязанности.;

– п. 5 ст. 47 НК РФ указывает на очередность взыскания недоимки за счет имущества налогоплательщика: наличные денежные средства, имущество, непосредственно не участвующее в производстве продукции, готовая продукция и материальные ценности и т.д. Связано это с тем, чтобы налогоплательщик как можно дольше продолжал свою производственно-хозяйственную деятельность, несмотря на принудительное взыскание налогов.

– Конституционный Суд проводит отличие взыскания налогов за счет имущества между физическими и юридическими лицами, направленный на недопущение административного вмешательства в права личности тогда,

когда вопрос может быть решён лишь посредством судебного разбирательства. Как указал КС РФ, юридическое лицо, в отличие от гражданина, имеет обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам именно этим имуществом. Гражданин же использует свое имущество не только для занятия предпринимательской деятельностью, но и в качестве собственно личного имущества, необходимого для осуществления неотчуждаемых прав и свобод. Имущество гражданина в этом случае юридически не разграничено [44].

Обязанность по уплате налога считается исполненной с момента реализации имущества налогоплательщика и погашения задолженности за счет вырученных сумм.

В последнее время, участились случаи, когда при возвращении НДС нарушаются такие процедуры, как проверка соответствия документов, а также сроки по зачету и возврату денег [31]. Благодаря этому, происходит систематическое нарушение прав субъектов налогового права, их собственности и свободы предпринимательской деятельности. При возникновении таких ситуаций, граждане обращаются в Арбитражные суды, обобщенная практика которых, говорит о том, что именно благодаря налоговым органам возникают проблемы в судебном процессе, в форме его затягивания и т.д. Задачей суда остается осуществление законного и беспристрастного правосудия, что позволяет, в какой-то мере удерживать баланс между интересами государства и общества [1, с. 28]. Поэтому, ходатайства со стороны работников налоговых органов, о приостановлении или отложении судебного разбирательства на более поздние сроки, должны досконально исследоваться судом, чтобы адекватно оценивать необходимость в их удовлетворении.

Конституционным судом РФ затрагивался вопрос, касающийся проверки конституционности некоторых пунктов ФЗ РФ «О федеральных органах налоговой полиции» [44]. Суд установил, что налоговые сборы, прописанные в нормативно-правовых актах государства, имеют публично-

правовой характер. Также из контекста данного акта, можно выделить мысль о том, что налогоплательщик не может распоряжаться своими денежными средствами, которые предназначены для уплаты их в казну страны и обязан делать это регулярно и своевременно, дабы не нарушать права и свободы других лиц и государства. Когда человек, в таком порядке, лишается некоторой части своих денежных средств, это считается законно [22, с. 42].

К законным можно также отнести действия налоговых органов, но только в том случае, если они не выходят за пределы налоговых правоотношений, и не нарушают права и свободы человека и гражданина. То есть, если налогоплательщик будет не согласен с действиями таких органов в области взимания с него обязательных платежей, обязанность по их выплате не будет остановлена. Но, чтобы соблюсти законность действий, лицу, уплачивающему налоги, предоставляется право защиты своих интересов в судебном порядке.

Конституционный суд РФ, также отмечает тот факт, что наличие в налоговой системе различий в области взыскания платежей с обычных людей и юридических лиц, обусловлено ограждением административного вмешательства в споры, которые должны разрешаться только в судебном порядке. Но в случаях, когда мы говорим об уплате налоговых сборов со стороны физических лиц, то правоотношения приобретают характер гражданско-правовых. Следовательно, эти правоотношения перестают носить властный характер. Сочетание бесспорного и судебного порядков взыскания налоговых платежей обеспечивает права личности и государства в целом, отвечает интересам общества и не противоречит принципам демократического правового социального государства, закрепленным Конституцией Российской Федерации.

Итак, механизм принудительного исполнения налоговой обязанности влияет не только на лиц, которые не уплачивают налоги в добровольном порядке, а также на общество в целом. Эффективность данного механизма способствует законопослушности граждан и предупреждает незаконное

уклонение от уплаты налогов. Вся процедура принудительного исполнения налоговой обязанности может применяться только после направления требования с установленным в нем сроком для добровольного погашения возникшей недоимки. Налоговый орган передает требование лично под расписку либо направляет его по почте (заказным письмом), по ТКС или через личный кабинет налогоплательщика. С 1 июля 2023 г. Налоговый орган может направить требование налогоплательщику – физическому лицу (включая ИП) еще одним способом: через личный кабинет на портале госуслуг. Это возможно, если физлицо зарегистрировано в единой системе идентификации и аутентификации и подало уведомление о необходимости получения документов от налоговых органов таким способом. Поскольку выставление требования является первой стадией процедуры взыскания задолженности, при вынесении постановления о взыскании за счет имущества инспекция должна иметь доказательства направления вам требования.

### **Глава 3. Актуальные проблемы исполнения налоговой обязанности: вопросы теории и практики**

#### **3.1 Проблемы правового регулирования и правоприменительной практики исполнения налоговой обязанности и пути их решения**

Являясь основной формой социальной организации, государство обладает рядом правовых программ, которые закрепляют порядок становления общественных ресурсов. Главным способом, благодаря которому происходит осуществление указанных программ, является вводимая государствами система налогообложения своих граждан, а также лиц, проживающих и осуществляющих деятельность на их территории.

Первостепенно, базисом построения налоговой системы любого государства являлись противоречия, складывающиеся между государством и обществом. То есть исторически сложилось, что конфликт между публичными и частными интересами был неизбежен. Для решения этой проблемы необходимо рассмотреть теоретическую и практическую сторону налоговых систем различных стран. Так как разработка наиболее действенного и эффективного механизма, по обеспечению соблюдения баланса интересов государства и общества, является не только актуальным, но и очень сложно решаемым вопросом.

Для того чтобы приступить к анализу и разработке указанных механизмов, необходимо исследовать концепции, используемые ранее.

Одной из таких теорий, способствующих становлению справедливости взимания налогов является концепция максимальной индивидуализации налогов и сборов. Она подразумевает под собой возможность работы налоговой политики государства так, чтобы оставались, учтены интересы абсолютно всех субъектов налоговых правоотношений, кроме государства , с. 228].

Противоположной рассмотренной концепции является та, которая стремится учесть в первую очередь интересы государства, что приводит к оставлению без внимания и ущемлению прав и интересов остальных субъектов налогообложения.

Если говорить о факторах, которые так или иначе влияют и способствуют более эффективной реализации конституционных обязанностей, то их можно разделить на объективные и субъективные. Начнем с объективных факторов. Они составляют довольно широкий круг факторов, обусловленных проявлением объективных закономерностей функционирования государства и общества. К ним можно отнести:

- конфликт публичных и частных интересов. Как мы знаем, государство, являясь наивысшим проявлением организации общества, обладает таким высоким уровнем потребностей, которые не подходят потребностям, живущих в нем людей. Этот факт находит отражение в бюджетной, налоговой и распределительной государственной политике;

- несводимость общественных отношений к системе правовых норм. Государство почти всех стран мира, с экономической точки зрения, сталкиваются с тем, что, общественные отношения и все, что с ними связано более разнообразны, чем результат их сознательного отражения в нормативной модели, которую являет собой законодательство;

- унифицируемость норм права. С помощью норм права государство как система более высокого уровня оказывает на свои элементы унифицирующее воздействие, ограничивающее диапазон проявлений свойств этих элементов [27, с. 164].

Что касается факторов, которые относятся к субъективным, то тут следует упомянуть такие из них как: непризнание субъектами права общности собственных целей и целей государства; наличие пробелов и коллизий в законодательстве; дифференцирующее воздействие социальной реальности; неэффективность методов реализаций функций; неактуальность функций государства; частноправовая трактовка публичных обязательств.

Все вышеперечисленное, способствует тому, что в государствах появляются случаи, когда граждане сознательно начинают уклоняться от обязательств, которые на них возложены. В большей степени это проявляется во времена экономических затруднений и кризисов. А так как для России это явление не редкость, а скорее всего закономерность, то нарушения законодательства носят постоянный характер.

Судебная практика, связанная с исполнением налоговой обязанности, является довольно обширной и многоплановой. Это объясняется и важностью данного вопроса, и соответствующими конституционными нормами, в которых закреплена обязанность каждого платить налоги.

Рассмотрим примеры из судебной практики. МРИ ФНС России № 15 по Московской области 10.11.2021 обратилась в суд с административным исковым заявлением к О. о взыскании недоимки по земельному налогу за 2019 год, недоимки по налогу на имущество физических лиц за 2019 год в размере 959349,00 руб. Требования мотивировала тем, что в налоговый период 2019 года О. как собственник трех объектов недвижимости, являлась плательщиком налога на имущество физических лиц. Кроме того, в налоговый период 2019 года О. как собственник земельного участка являлась плательщиком земельного налога. В адрес ответчика направлялось налоговое уведомление, затем – требование об уплате недоимки и пени; налоговая обязанность в заявленной в иске сумме до не была исполнена.

Решением Истринского городского суда Московской области от 17 марта 2022 года требования налогового органа удовлетворены: суд взыскал с О. недоимку по земельному налогу за 2019 год в размере 121745,00 руб., недоимку по налогу на имущество физических лиц за 2019 год в размере 937987,00 руб. Разрешая возникший спор, суд учел, что поскольку в 2019 году О. имела статус индивидуального предпринимателя, применяющего упрощенную систему налогообложения, на основании п. 3 ст. 346.11 НК РФ она освобождена от уплаты налога на имущество физических лиц в отношении объекта недвижимости, использовавшегося в

предпринимательской деятельности. Суд первой инстанции пришел к выводу о том, что налоговый орган правомерно исчислил О. налог на имущество физических лиц за 2019 год в отношении объектов недвижимости исходя из налоговой ставки в 2%, - данные объекты либо представляют собой здание, включенное в Перечень, либо расположены в здании, включенном в Перечень, являются нежилыми помещениями, используются в предпринимательской деятельности. Расчет налога по объектам судом проверен, признан верным. Московский городской суд согласился с вынесенным в первой инстанции судебным решением по данному делу (Апелляционное определение Московского областного суда от 05.12.2022 по делу № 33а-35050/2022) [2].

На практике имеют место случаи, когда налоговый орган начисляет налог хозяйствующему субъекту, однако судами такие действия налогового органа признаются неправомерными. Свидетельством сказанному может быть следующее дело, рассмотренное в Самарской области. Решением Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 15 по Самарской области от 13.09.2021 № 1605 к ответственности за совершение налогового правонарушения было привлечено сельскохозяйственное акционерное общество «Овощевод».

Суть данного дела в следующем: Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 15 по Самарской области была проведена камеральная налоговая проверка представленной сельскохозяйственным акционерным обществом «Овощевод» 29.03.2021 налоговой декларации по налогу на имущество за 2020 год, о чем составлен акт проверки от 13.07.2021 N 3220. По результатам проверки принято решение от 13.09.2021 № 1605, которым сельскохозяйственному акционерному обществу «Овощевод» предложено оплатить недоимку по налогу на имущество в сумме 61 699 рублей, пени в сумме 2190 рублей 66 коп. и штраф в сумме 12 340 рублей. Как указала Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 15 по Самарской области, в налоговой декларации общества отсутствует

заполнение Раздела 3 Декларации «Исчисление суммы налога за налоговый период по объекту недвижимого имущества, налоговая база в отношении которого определяется как кадастровая стоимость» в отношении нежилого здания (здание управления) литера А1 второй пусковой комплекс в составе гидропонных теплиц, площадью 1315,2 кв. м, с кадастровым номером 63:32:1703007, расположенного по адресу: Самарская область, Ставропольский район, СХОАО «Овощевод», включенного в Перечень объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база исчисляется как кадастровая стоимость. Управление Федеральной налоговой службы по Самарской области 17.11.2021 согласилось с решением данного налогового органа (№ 20-16/40359@).

Суды первой (решение Арбитражного суда Самарской области от 25.05.2022) и апелляционной инстанций (постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 01.08.2022 по делу № А55-4360/2022) не нашли нарушений в данном решении Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 15 по Самарской области. После этого сельскохозяйственное акционерное общество «Овощевод» обратился с кассационной жалобой в Арбитражный суд Поволжского округа.

Судебная коллегия Арбитражного суда Поволжского округа пришла к выводу о том, что критерием для освобождения от налогообложения имущества выступает использование данного имущества в деятельности, относящейся к производству сельскохозяйственной продукции, ее первичной и последующей (промышленной) переработке и реализации этой продукции, а также оказанию услуг сельскохозяйственными товаропроизводителями. При этом НК РФ не содержит указаний и конкретизирующих признаков, требующих, чтобы такое использование носило непосредственный характер, то есть, чтобы сельскохозяйственный товаропроизводитель в каждом конкретном объекте одновременно производил, перерабатывал и реализовывал сельскохозяйственную продукцию. Факт использования сельскохозяйственным акционерным обществом «Овощевод» данного

объекта недвижимости для первичной и последующей (промышленной) переработки и реализации сельскохозяйственной продукции налоговым органом не оспаривался. Поэтому указание данного объекта недвижимости в Перечне на 2020 год порядковым номером 20580 как объекта, в отношении которого налоговая база определяется как кадастровая стоимость, свидетельствует лишь о порядке определения налоговой базы указанного объекта и не исключает возможность применения в отношении данного объекта налоговой льготы по налогу на имущество организаций ввиду его фактического использования в первичной и последующей (промышленной) переработке и реализации этой продукции.

Судебная коллегия Арбитражного суда Поволжского округа пришла к выводу об отсутствии оснований для доначисления сельскохозяйственному акционерному обществу «Овощевод» налога на имущество организаций за 2020 год и иных налоговых обязательств. При таких обстоятельствах принятые судебные акты не могут быть признаны законными и обоснованными, они были отменены (Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 25.11.2022 № Ф06-25254/2022 по делу № А55-4360/2022) [43].

Налоговые органы нередко обнаруживают факты ненадлежащего исполнения налоговой обязанности, однако судами признаются такие решения налоговых органов недействительными. Например, показательным является следующее дело, рассмотренное Арбитражным судом Саратовской области. ООО «Пластиконструктор» обратилось в Арбитражный суд Саратовской области с заявлением к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 8 по Саратовской области о признании недействительным решения МРИ ФНС России № 8 по Саратовской области от 13.03.2020 № 07/08.

Как следует из материалов дела, МРИ ФНС России № 8 по Саратовской области на основании решения от 24.09.2018 № 26/08 в период с 24.09.2018 по 20.05.2019 проведена выездная налоговая проверка ООО

«Пластконструктор» по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) всех налогов и сборов за период с 01.01.2015 по 31.12.2017, страховых взносов за период с 01.01.2017 по 31.12.2017, результаты проверки отражены в акте налоговой проверки от 19.07.2019 № 15/08.

По итогам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки, результатов дополнительных мероприятий налогового контроля и возражений налогоплательщика, МРИ ФНС России № 8 по Саратовской области принято решение от 13.03.2020 № 07/08 о привлечении ООО «Пластконструктор» к ответственности за совершение налогового правонарушения, которым ООО «Пластконструктор» доначислены суммы неуплаченного налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций в общем размере 53 661 886,49 руб.; начислены пени в общем размере 17 743 052,86 руб. и штрафные санкции в общем размере 7 354 992,32 руб.

Основанием для начисления налога на прибыль, пени и штрафа послужили выводы МРИ ФНС России № 8 по Саратовской области о неправомерном включении в состав расходов при исчислении налога на прибыль не подтвержденных документально затрат в размере 265 804 909,50 руб. Основанием для привлечения к налоговой ответственности послужили выводы налогового органа о том, что налогоплательщиком не исполнены обязанности по хранению и представлению налоговому органу документов, необходимых для исчисления налогов, в том числе, документов, подтверждающих произведенные расходы.

По результатам налоговой проверки МРИ ФНС России № 8 по Саратовской области полностью не приняты расходы ООО «Пластконструктор», состоящие из товарно-материальных ценностей, используемых для изготовления изделий из пластика (стеклопакеты, подоконники, замки и иные комплектующие) на сумму 265 804 909,50 руб., в том числе, непринятые расходы за 2015 год составили 60 638 861,07 руб.,

непринятые расходы за 2016 год составили 97 211 240,21 руб., непринятые расходы за 2017 год составили 107 954 808,22 руб.

В целях подтверждения заявленных расходов, уменьшающих доходы, ООО «Пластиконструктор» представлены акты на списание материалов (счет учета 10.01), в которых указаны, в том числе, наименование материала, количество, цена, сумма.

Как установлено в ходе рассмотрения дела, после получения акта налоговой проверки от 19.07.2019 № 15/08 руководителем ООО «Пластиконструктор» назначена комиссия для проведения внутренней проверки состояния учета материальных расходов в 2015 - 2017 годах. По итогам внутренней проверки налогоплательщиком принято решение о восстановлении учета затрат позаказно с использованием формы «требование-накладная» (форма № М-11)».

В рамках дополнительных мероприятий налогового контроля проведены допросы работников ООО «Пластиконструктор». В ходе допроса руководитель ООО «Пластиконструктор» Кочуков В.Г. пояснил, что списание материалов в производство производилось по спецификациям и актам на списание материалов. Списки материалов были на складе и, в том числе, по ним в дальнейшем восстановлены требования-накладные. Восстановлением требований-накладных занимались члены комиссии: бухгалтер Волкова Т.С., кладовщик Сырцев А.С., мастер цеха Шевченко С.В., финансовый директор Бурлаков С.В. Аналогичные показания дали допрошенные в качестве свидетелей сотрудники ООО «Пластиконструктор» главный бухгалтер Общества Волкова Т.С., старший мастер цеха Шевченко С.В., кладовщик Сырцев А.С.

МРИ ФНС России № 8 по Саратовской области пришла к выводу, что Обществом неправомерно включены в состав расходов документально не подтвержденные затраты, что повлекло неуплату налога на прибыль организаций в сумме 53 160 981,91 руб.

Решением Арбитражного суда Саратовской области от 31.12.2020, оставленным без изменений постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.03.2021, заявленные требования удовлетворены. Решение МРИ ФНС России № 8 по Саратовской области от 13.03.2020 № 07/08 в оспариваемой части признано недействительным.

Суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу, что ООО «Пластконструктор» соблюдены все требования об обоснованности и документальной подтвержденности затрат первичными документами и пришел к выводу, что привлечение ООО «Пластконструктор» к ответственности за совершение налогового правонарушения, доначисление налога на прибыль и начисление пени, является неправомерным и нарушает права ООО «Пластконструктор», как добросовестного налогоплательщика.

УФНС по Саратовской области обжаловало данные акты в Арбитражный суд Саратовской области. Однако, суд кассационной инстанций не нашел оснований для отмены обжалуемых судебных актов судов первой и апелляционной инстанций (Арбитражного суда Поволжского округа от 21.06.2021 № Ф06-5501/2021 по делу № А57-11635/2020) [4].

Целесообразно привести еще один пример из арбитражно-судебной практики, когда действия налогового органа были обжалованы и суд признал правомерными действия хозяйствующего субъекта по исполнению налоговой обязанности.

Инспекции ФНС России по Нижегородскому району города Нижнего Новгорода провела выездную налоговую проверку ООО «Интермода» за период с 01.01.2014 по 31.12.2016, результаты которой отразила в акте от 10.10.2018 № 01-93. В ходе проверки Инспекции ФНС России по Нижегородскому району города Нижнего Новгорода пришла к выводу о неправомерном применении ООО «Интермода» налогового вычета по налогу на добавленную стоимость и отнесении в состав расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль организаций, затрат по хозяйственным операциям с ООО «Свифт» (ООО «ТД «Меркурий»), ООО «Гамма», ООО

«Мэдисон», ООО «Эльмари», ООО «Контэмс», ООО «Глориан», ООО «Марлиз», ООО «Каскар» и ООО «Купер». Кроме того, налоговым органом установлено применение ООО «Интермода» схемы «дробления» бизнеса путем включения в цепочку по реализации товара взаимозависимых (подконтрольных) лиц – ИП Царева А.В. и ИП Егорова А.А.

По итогам проверки Инспекции ФНС России по Нижегородскому району города Нижнего Новгорода приняла решение от 13.11.2019 № 01-93 о привлечении ООО «Интермода» к ответственности за совершение налогового правонарушения в виде штрафа в размере 35 142 020 рублей. Согласно указанному решению ООО «Интермода» доначислены 160 518 501 рубль налога на добавленную стоимость, 192 258 445 рублей налога на прибыль организаций и 135 368 110 рублей 13 копеек пеней. Решением Управления Федеральной налоговой службы по Нижегородской области от 03.02.2020 № 09-12/02078@ решение нижестоящей Инспекции ФНС России по Нижегородскому району города Нижнего Новгорода отменено в части доначисления 51 032 244 руб. 20 копеек налога на прибыль организаций, соответствующих сумм пеней и штрафа; сумма штрафа уменьшена в четыре раза.

Арбитражный суд Нижегородской области пришел к выводу о реальности хозяйственных операций налогоплательщика и ООО «Свифт» (ООО «ТД «Меркурий»), ООО «Мэдисон», ООО «Марлиз», ООО «Каскар». Относительно взаимоотношений Общества с ООО «Гамма», ООО «Эльмари», ООО «Контэмс», ООО «Глориан» и ООО «Купер» суд признал, что затраты налогоплательщика по хозяйственным операциям с контрагентами подлежат учету в составе расходов при исчислении налога на прибыль организаций, однако условия для применения налогового вычета по налогу на добавленную стоимость не соблюдены. Создание налогоплательщиком схемы «дробления» бизнеса с участием подконтрольных лиц (ИП Царева А.В., ИП Егорова А.А.) с целью получения необоснованной налоговой выгоды суд счел доказанным. Первый

арбитражный апелляционный суд согласился с выводом суда первой инстанции.

Арбитражный суд Волго-Вятского округа, в рамках рассмотрения кассационной жалобы, установил, что в проверяемом периоде ООО «Интермода» осуществляло розничную торговлю одеждой, обувью и аксессуарами в мультибрендовом магазине «Интермода». Искажение налогоплательщиком действительного экономического смысла финансово-хозяйственных операций с контрагентами Инспекцией не доказано; взаимоотношения Общества с ООО «Свифт» (ООО «ТД «Меркурий»), ООО «Мэдисон» ООО «Марлиз» и ООО «Каскар» носили реальный характер.

Суды обоснованно признали правомерным применение ООО «Интермода» налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость и отнесение в состав расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль организаций, затрат по хозяйственным операциям с ООО «Свифт» (ООО «ТД «Меркурий»), ООО «Мэдисон» ООО «Марлиз» и ООО «Каскар».

При этом, нижестоящие суды правомерно отказали ООО «Интермода» в удовлетворении требования о признании недействительным решения Инспекции в части доначисления налога на добавленную стоимость, пеней и штрафа в спорной сумме (Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 18.07.2022 № Ф01-3235/2022 по делу № А43-4043/2020) [41].

Говоря о проблемах реализации конституционной обязанности по уплате налоговых сборов нельзя не упомянуть о проблемах налоговой системы в целом. В современном мире, большинство стран, стремится к тому, чтобы упростить свою систему налогообложения. И это совершенно не удивительно, ведь ее упрощение способствует стабильной работе налоговых структур, а также облегчению жизни граждан. Если рассматривать систему налогообложения Российской Федерации, то мы не сможем заметить тенденцию её упрощения. Скорее наоборот, удивимся ее сложному, запутанному внутреннему механизму. А это в свою очередь способствует

тому, что наша страна находится в нестабильном экономическом положении. Между тем, оптимальная налоговая система должна отвечать потребностям не только государства, но и каждого её гражданина в отдельности, стимулируя плательщиков к развитию предпринимательской и хозяйственной деятельности, соблюдению установленных законом правил уплаты налогов.

Все трудности, связанные с налоговой системой, чаще всего возникают в связи с огромной и весьма противоречивой нормативно-правовой базой, усложняющей налоговую систему в целом.

Как известно, есть множество видов нормативно-правовых актов, действующих наряду с основным законом о налогах и сборах (инструкции, дополнения, изменения к ним, разъяснения и т.д.), которые незначительно отличаются между собой. Но из-за их количества постоянно возникают проблемы, приводящие к неумышленным правонарушениям, а как следствие и к материальным сложностям.

Недостатком данной системы является не только её объёмная правовая база, но и нестабильность законов, которые её формируют. Так, например, основной закон, регулирующий налоговую деятельность, а именно Налоговый кодекс РФ, периодически терпит изменения, что отражается на внутренней и внешней экономике страны.

Также, одним из недостатков российского налогообложения является неравноправное положение его субъектов. Например, все установленные законом налоги и сборы должны быть равномерно распределены между федеральным центром и регионами. Но, как показывает статистика, самые собираемые налоги (НДС, акцизы, налог на прибыль) уходят в Москву, а оставшиеся на местах должным образом не собираются. Некоторые местные налоги вообще не окупают затраты на их сбор.

Помимо этого, налоговым законодательством слабо регулируется разделение и назначение налоговых сборов для граждан в соотношении с их доходом и материальным положением. К тому же весь упор налоговой

службы направлен на тех налогоплательщиков, которых легко проверить (т.е. мелких и средних предпринимателей), тогда как основная часть уходит от оплаты налогов, как на законном, так и на незаконном основании [11, с. 156].

Последствием еще одной, немаловажной проблемы, является уклонение граждан от уплаты установленных законом налогов и сборов, что также способствует обострению внутри финансовой ситуации в стране. Правительство нашей страны усугубляет данную проблему тем, что контроль за сбором налогов осуществляется слабо.

Для того, что устранить вышеуказанные трудности, связанные с системой налогообложения нашей страны, необходимо начать с упразднения законодательной базы, регулирующей данную систему. Это будет способствовать укреплению её стабильности.

Затем, необходимо проводить работы, направленные на ослабление налогового бремени и упрощение налоговой системы путем отмены низкоэффективных налогов и отчислений во внебюджетные фонды.

Органам государственной власти нужно обратить особое внимание на создание и укрепление комплекса мер, которые способствовали устранению проблем, связанных со сбором налогов и контролем за соблюдением налогового законодательства.

Также необходимо стимулировать инвестиции в развитие малонаселенных регионов.

Главной задачей, которая ставится перед государством в области налоговой политик, является ее преобразование, для того, чтобы появилась возможность организации положительных и стабильных условий деятельности малого, среднего и крупного бизнеса, стимулирование вложения финансов в различные виды инвестиционных направлений [26, с. 109].

Как мы видим, проблема реализации обязанности по уплате налогов, напрямую зависит от состояния налоговой системы страны в целом, а она в

свою очередь от её экономики и далее можно продолжать бесконечно эту цепочку взаимосвязанных между собой элементов.

Для того чтобы устранить существующие недостатки и даже проблемы необходимо усовершенствование механизма реализации конституционных обязанностей не только в области уплаты налогов и сборов, но и всех других.

Налоговая система любого государства состоит из налогов и сборов, уплачиваемых субъектами этих отношений. В свою очередь, все налоговой сборы относятся к финансовым рычагам, с помощью которых государство осуществляет свои задачи. Одной из которых является усовершенствование налоговой политики, в области адаптации к текущим социально-экономическим процессам общества. Если эта задача не будет выполняться, то налоговая система страны перестанет функционировать в правильном направлении и начнет оказывать негативное влияние на все её структурные подразделения.

Как мы уже выяснили, уплата налогов и сборов оказывает на формирование бюджета большинства стран огромное влияние. Естественно, что такая обязанность должна быть закреплена и находить свое отражение в нормативно-правовых актах.

Следовательно, налоговая политика любого государства, в первую очередь направлена на то, чтобы реализовывать установленные цели и задачи. Например, поддержание стабильного уровня налогообложения между всеми категориями населения, поддержания разницы между трудностями, связанными с необходимостью уплаты людьми денежных средств в счет налоговых сборов и результатами, которые достигаются за счет финансовых поступлений от уплаты налогов и сборов.

В современном мире, любое государство, при осуществлении своих функции, не может не задействовать экономический потенциал страны. Реализация различных государственных программ, поддержание вооруженных сил страны, обеспечение деятельности органов государственной власти, все это возможно, но только благодаря

финансированию со стороны государства, которое осуществляется из средств федерального бюджета. А для того, чтобы в нем что-то было, необходим источник поступления денежных средств.

Опыт всей мировой экономики, в том числе российской, показывает, что более 70% финансовых поступлений в бюджет, происходит за счет уплаты налоговых сборов.

Существующие обязанности, которые носят конституционный характер, являются лишь частью тех, которые на человека и гражданина возлагает закон. Но они имеют определенные различия. Хотя, ряд ученых-правоведов, считает, что характер обязанности никак не зависит от законодательного акта, в котором она закреплена.

В ст. 44 НК РФ определены обстоятельства, связанные с прекращением налоговой обязанности: уплата налога, смерть физического лица – налогоплательщика или объявление его умершим, ликвидация организации-налогоплательщика после проведения всех расчетов с бюджетной системой РФ, а также иные обстоятельства. К иным обстоятельствам относится, в частности, признание задолженности безнадежной к взысканию. Вместе с тем, рассматривая практику урегулирования споров о списании безнадежной налоговой задолженности, целесообразно отметить следующее.

1. Ущерб бюджету публично-правового образования может быть причинен не только противоправными действиями (бездействием) налогоплательщика, но и поведением уполномоченных органов и (или) вступлением в силу судебных актов, а также наступлением (истечением) установленных законом пресекательных сроков. Данный перечень может включать в себя и иные обстоятельства объективного характера.

Чтобы улучшить практику применения ст. 44, 59 НК РФ, а также обеспечить единообразие их судебного толкования, обозначим наиболее распространенные ошибки, возникающие при разрешении административных дел о признании задолженности по страховым взносам и пеням безнадежной к взысканию:

- преобладание общих и абстрактных выводов о фактах, которые имеют юридическое значение для дела;
- отсутствие исследования доказательств того, соблюдена ли процедура в действиях налогового органа;
- неустановление факта истечения (неистечения) сроков взыскания недоимки.

В качестве примера можно привести Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 18 марта 2020 г. № 44-КА20-2 по делу о признании задолженности по страховым взносам и пеням безнадежной к взысканию, обязанности по уплате задолженности – прекращенной [19]. В рамках этого дела лицо, подавшее кассационную жалобу, производило выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, имело статус плательщика страховых взносов, которые в добровольном порядке не были уплачены. Отказ в удовлетворении административных исковых требований судом первой инстанции был связан с соблюдением налоговым органом сроков принудительного взыскания недоимки по страховым взносам.

В мотивировочной части акта суда высшей инстанции отражены обстоятельства, повлиявшие на незаконность решения суда первой инстанции по рассматриваемому публично-правовому спору, к которым, в частности, отнесены: отсутствие сведений о проверке процедуры взыскания страховых взносов, отсутствие доказательств, подтверждающих нарушение порядка и сроков взыскания соответствующей недоимки. Наряду с этим судом первой инстанции не были запрошены доказательства, подтверждающие позицию административного ответчика о том, что срок взыскания недоимки по страховым взносам и пеней в размере, установленном в требовании, не истек. Также в материалах административного дела отсутствовали необходимые материалы исполнительных производств. Названные и иные нарушения норм материального и процессуального права предопределили отмену судебных

актов с направлением административного дела на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

2. С инициативой признания сумм налога, пени и штрафа безнадежными к взысканию может выступить как налоговый орган, так и налогоплательщик.

Думается, что право налогоплательщика на обращение в суд с административным иском о признании задолженности по налогу безнадежной к взысканию служит подтверждением обозначенного тезиса. Обращает на себя внимание Апелляционное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 2 ноября 2016 г. N 78-КГ16-43 [3]. Налогоплательщик, реализуя предоставленные НК РФ права, обратился в суд с административным иском о признании задолженности по налогу и пеням безнадежной к взысканию. Актами судов первой, а также апелляционной инстанции было установлено, что административный истец выбрал ненадлежащий способ защиты нарушенного права - спор, по мнению судов, должен быть разрешен не в рамках искового производства, а в административном порядке. Верховный Суд РФ, разрешая кассационную жалобу налогоплательщика и направляя дело в суд первой инстанции, пришел к выводу, что у него отсутствовала обязанность обращения в обязательном досудебном порядке в налоговую инспекцию.

В 2019 г. в Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ находилась на рассмотрении кассационная жалоба гражданина по административному исковому заявлению к налоговому органу о признании задолженности по уплате налоговой пени безнадежной к взысканию и обязанности по ее уплате прекращенной [20]. Отказ в удовлетворении административного искового заявления был обусловлен тем, что факт утраты налоговым органом права на принудительное взыскание налога в связи с пропуском срока не влечет прекращения налоговой обязанности истца. Кроме того, было обозначено, что недоимка, пени,

штрафы не могут быть признаны безнадежными к взысканию по инициативе налогоплательщика.

С данными выводами суд кассационной инстанции не согласился и указал на необходимость выяснения обстоятельств, подтверждающих невозможность взыскания указанных платежей с налогоплательщика. Одновременно были определены субъекты, имеющие право инициировать судебное разбирательство. Обозначенные нарушения норм материального и процессуального права обусловили отмену судебных актов с направлением административного дела на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

То есть, понятно, что высокое качество судебных актов по делам о прекращении налогового правоотношения служит индикатором доверия к судебной системе как налогоплательщиков, так и налоговых органов, а также создает почву для ценностных ориентиров в сфере налогообложения.

Нельзя не отметить, что различных сроков в налоговом праве много. В то же время нарушение сроков налоговыми органами часто не рассматривалось судами как нарушение, влекущее правовые последствия. «Прощение» налоговым органам пропусков установленных законом сроков всегда воспринималось как несправедливость. Но бывали и приятные для налогоплательщиков судебные процессы, которые возвращали к идее того, что несоблюдение налоговым органом сроков, указанных в НКРФ, может лишить налоговые органы права на взыскание недоимки. Истечение сроков принудительного взыскания налоговой задолженности не только влечет за собой утрату права на взыскание этой задолженности в судебном порядке, но и означает также невозможность удовлетворения этих требований налоговым органом в одностороннем порядке путем зачета сумм заданной задолженности в счет погашения текущих требований налогоплательщика о возврате (зачете) излишне уплаченных (взысканных) сумм налогов. Заданность требования означает также невозможность его удовлетворения и в процедуре банкротства; требования, в отношении которых утрачена возможность принудительного взыскания, установлению в

деле о банкротстве и включению в реестр требований кредиторов не подлежат.

Говоря о налоговой реформе, прежде всего, необходимо воспринимать ее важнейшей целью укрепление налоговой системы и ее совершенствование. Для этого нужно существенно повысить качество планирования и финансирования государственных расходов, укрепить доходную базу бюджетной системы, создать необходимые механизмы контроля за эффективностью использования государственных финансовых ресурсов.

Основные направления налоговой реформы в России должны быть направлены на:

- ослабление налогового бремени и упрощение налоговой системы путем отмены низкоэффективных налогов и отчислений во внебюджетные фонды;
- расширение налоговой базы благодаря отмене ряда налоговых льгот, расширению круга плательщиков налогов и облагаемых доходов в соответствии с принципом «налоговой справедливости»;
- решение комплекса проблем, связанных со сбором налогов и контролем за соблюдением налогового законодательства [29, с. 18].

Кроме всего прочего на сегодняшний день наиболее целесообразным шагом в области реформирования налоговой системы можно предложить:

- расширение прав местных органов при установлении ставок налогов на имущество граждан;
- усиление социальной направленности налогов, путем увеличения, с одной стороны, необлагаемого минимума доходов граждан, а с другой - ставки подоходного налога лиц с очень высокими доходами.

Необходимой мерой при совершенствовании налоговой системы Российской Федерации является постоянное изменение и дополнение налогового законодательства.

Налоговая политика государства на данном этапе направлена на расширение стимулирующей роли налоговой системы с учетом необходимости поддержания сбалансированности бюджетной системы. Важнейшей задачей здесь является упрощение административных процедур при расчете и уплате налогов.

Вышеуказанные меры, если их принять на законодательном уровне, по нашему мнению, в значительной мере позволят увеличить собираемость налогов и выполнить бюджеты всех уровней.

В перспективе, когда будет обеспечена финансовая стабилизация и в полную силу задействованы рычаги рыночной саморегуляции экономики, можно ставить вопрос о формировании сбалансированной системы взимания налогов, выполняющей не только фискальную, но и в должной мере стимулирующую и регулирующую функции.

Несмотря на очевидную необходимость реформирования налоговой системы, ее кардинальная ломка может привести лишь к негативным последствиям. Очевидно, что налоговые реформы необходимо проводить исходя из того, что существующая система совокупности налогов, механизмов их исчисления и методов контроля не должна принципиально измениться.

Справедливо полагать, если создать гармоничную и прозрачную систему налогообложения имущества, не утяжеляя налоговую нагрузку, то собираемость налогов на различных территориях существенно возрастет, появятся средства на развитие инфраструктуры регионов и социальные программы, приводящие к увеличению качества жизни граждан Российской Федерации.

## Заключение

Итак, рассмотрев особенности добровольного и принудительного исполнения налоговой обязанности, можно сформулировать ряд выводов.

В каждом отдельном государстве, источником бюджета, являются абсолютно разные ресурсы. Чаще всего, в основе выбора этих источников лежит набор функций государства и соответственно необходимые для этого экономические затраты.

У наиболее развитых, в финансовом плане стран, основой формирования бюджета государства являются налоги и сборы, которые взимаются с граждан и иных лиц. Это объясняется необходимостью компенсации огромных затрат, необходимых для развития страны и всего общества. В основном это расходы на укрепление социальной сферы, а также улучшение инфраструктуры, обеспечение внешней и внутренней стабильности страны.

Вопросы, связанные с бюджетом государства и экономической ситуацией в любой стране всегда будут актуальны, так как нерешенных задач в данной области очень много, а из-за постоянного развития мира в целом, их решение значительно затрудняется.

Налоги обеспечивают государство денежными ресурсами, необходимыми для развития общественного сектора страны и выступают как эффективный финансовый регулятор. Налоги являются одной из древнейших финансовых категорий. Исторически появление налогов связывают с разделением общества на социальные группы и возникновением государства. Социально-экономическая сущность, функции и роль налогов определяются экономическим и политическим устройством общества, природой государства и его задачами. Создание эффективной налоговой системы является одной из главных задач для всех государств. Проблемой, стоящей на пути этой задачи, является неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налогов и сборов, а, следовательно, неполнота

поступлений в бюджеты разных уровней. Именно от полноты собираемости налогов и сборов зависит своевременное и полное финансирование расходов государства и муниципальных образований.

Важнейшей предпосылкой развития эффективной рыночной экономики в России является последовательное улучшение состояния всей макроэкономической системы. Среди ключевых условий такой стабилизации сокращение бюджетного дефицита, достигаемое в определенной мере с помощью принятия мер по увеличению бюджетных поступлений.

В современном мире государство берет на себя решение определенных экономических задач, и основным инструментом решения данных задач является государственный бюджет. Именно через него осуществляется перераспределение доходов в обществе, финансирование производства общественных благ, осуществление стабилизационной политики.

Налоговый механизм является наиболее действенным и эффективным рычагом государственного регулирования. От того, насколько эффективной будет налоговая система государства, зависит и эффективность функционирования страны и народного хозяйства в целом.

Исследуемая нами обязанность заключается в осуществлении учета доходов и расходов, имущества, уплате налогов в полном объеме и в установленный срок. Данные процессы должны быть четко регламентированы в нормативно-правовой базе любого государства.

Почти во всех странах, которые обладают писаной Конституцией, обязанность по уплате налогов и сборов имеет нормативно-правовую базу. Различие составляет лишь их объем. Какие-то страны прописывают лишь общие положения, а некоторые наоборот, указывают все до мелочей. Те страны, налоговые системы которых были рассмотрены, базируются не только на принципе законности, но и принципе единства системы, справедливости её действия, а также защищенности налогоплательщиков.

Вся система общественных отношений, регулируемая нормами конституционного права в сфере налогообложения, строится на принципе

конфликта интересов (публичных и частных). И это можно считать естественным явлением, ведь никто не хочет отдавать часть заработанных средств, а когда людям приходится это делать, то воспринимается этот процесс чаще всего как несправедливый и нецелесообразный. Отношения государства и его населения, как субъектов налогового права довольно сложны. И в первую очередь, потому что распределение налогового бремени, уточнение его параметров с производственным циклом, в большинстве случаев либо вообще невозможно, либо не имеет смысла. А учитывая скорость процессов происходящих в обществе, появляется необходимость в постоянном развитии налоговой системы. Но при этом основным направлением, характеризующим отношения субъектов налогового права является системный, то есть преобладание унификации над адаптацией. А это в свою очередь приводит к проблеме, связанной с недоверием и негативным отношением людей к налоговой политике государства, так как неадаптивный характер отношений не может позволить гражданам в полной мере довольствоваться заработком, а различным организациям максимизировать полезный эффект от своей деятельности.

Построение баланса между такими понятиями как публичные и частные интересы, является основной задачей любого государства.

Смысл заключается в том, чтобы увеличивать бюджет страны, в первую очередь за счет налоговых сборов, но при этом развивать налоговую систему так, чтобы как можно меньше обременять людей налогами.

Как видно, ставятся довольно непростые задачи, которые необходимо выполнять. В противном случае, количество лиц, скрывающихся от уплаты налогов и регулярно нарушающих налоговое законодательство, будет увеличиваться с каждым днем.

Но нарушения заметны не только со стороны, уплачиваемой налоговые сборы, но и со стороны, которая занимается их сбором и оформлением, речь идет о налоговых органах.

При исследовании судебной практики, мы увидели, что участились случаи, когда при возвращении НДС нарушаются такие процедуры, как проверка соответствия документов, а также сроки по зачету и возврату денег. В связи с этим, происходит систематическое нарушение прав субъектов налогового права, их собственности и свободы предпринимательской деятельности.

Основным залогом, благодаря которому механизм налоговой системы начнет свое действие и будет работать стабильно, является нормативно правовое закрепление и регламентация всех процессов, происходящих при реализации обязанности по уплате налогов.

Между тем, налоговая система России еще несовершенна и нуждается в улучшении. Основными направлениями совершенствования налоговой системы здесь являются снижение налогового бремени, оптимальное распределение средств между бюджетами различных уровней, повышение эффективности экономической функции налогов.

Одним из основных недостатков современной российской фискальной системы является, на наш взгляд, чрезмерно высокие налоговые ставки, действующие в производственном секторе, которые, по образному выражению одного из авторов являются «налоговым подавлением».

Одной из важных проблем, несмотря на принятие НК РФ, остается устранение разночтений, а также противоречий, которые имеются в законодательстве и позволяют неоднозначно толковать нормы и произвольно применять их - с одной стороны и уклоняться от налоговых платежей - с другой.

Для того, чтобы реализуемая концепция закрепились в странах надолго и при этом не потеряла своей актуальности, необходимо определить форму общения государства и остальных субъектов налогового права, благодаря которой формирование, внесение изменений или отмена каких-либо налоговых актов, будет проходить оперативно и в соответствии с потребностями государства и общества в целом.

Нам представляется возможным в качестве такого подразделения использовать созданный, для осуществления указанных выше целей, ряд общественных организаций. В настоящее время в мире существуют подобного рода объединения, например Ассоциация компаний розничной торговли или Ассоциация деловых кругов США.

Но их деятельность, задачи и функции не регламентированы на законодательном уровне, а также чаще всего они отвечают потребностям малого и крупного бизнеса.

А необходимо создание подобного рода организаций, которые будут связующим звеном между государством и физическими лицами, для более полного понимания экономической ситуации страны и её отдельных граждан.

За последнее время в данной сфере произошел огромный скачок, так как исследуемых организаций становится все больше. Но при этом нет законодательной базы, которая не только могла бы регулировать их деятельность, но и процессы становления.

Можно сделать вывод, что негативные последствия налоговых правонарушений разнообразны и определяются как:

- недополучение казной налоговых сборов, сокращение доходной части бюджета и рост его дефицита;
- нарушение принципа социальной справедливости, поскольку для тех, кто исправно платит налоги, возникает дополнительное налоговое бремя.

Как мы видим последствий неуплаты налогов очень много и вопросы их устранения являются одними из важнейших в проводимой государством политике.

На наш взгляд, необходимо создание нормативно-правового акта, который закреплял необходимость создания общественных организаций, отвечающих за соблюдением и выявлением тенденций и проблем в области налогообложения. Также должно быть закреплено разделение полномочий между указанными организациями на федеральном и региональном уровнях, что способствовало бы их еще более эффективной работе.

Система данной работы должна действовать так: от субъекта налогового права (кроме государства) к общественной организации, от общественной организации к государственным органам, отвечающим за работу налоговой системы страны.

Мы считаем, что это позволит выявить множество проблем в работе налоговой системы, которые не так заметны, без детального рассмотрения вопросов уплаты налоговых сборов.

## Список используемой литературы

1. Алексеева Е.А. Принудительное исполнение налоговой обязанности: сравнительно-правовой обзор // Реформы и право. – 2017. – № 2. – С. 42-46.
2. Апелляционное определение Московского областного суда от 05.12.2022 по делу № 33а-35050/2022 [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.consultant.ru> (дата обращения 15.04.2023).
3. Апелляционное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 02.11.2016 № 78-КГ16-43 [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.consultant.ru> (дата обращения 15.04.2023).
4. Арбитражного суда Поволжского округа от 21.06.2021 № Ф06-5501/2021 по делу № А57-11635/2020 [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.consultant.ru> (дата обращения 15.04.2023).
5. Березин М.Ю. Первая стадия налогового процесса - установление налоговой обязанности // Проблемы экономики и юридической практики. – 2019. – Т. 15. – № 6. – С. 171-175.
6. Большой юридический словарь / Под ред. А.Я. Сухарева, В.Е. Крутских. 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2004. – 754 с.
7. Бочарова О.Ф., Волошина Е.Ю. Налоги как инструмент инновационного развития // Современные научные исследования и разработки. – 2017. – № 5. – С. 69-73.
8. Брякина А.В. Система налогов и сборов как неотъемлемая часть налоговой системы // Вестник Воронежского института экономики и социального управления. – 2017. – № 3. – С. 60-64.
9. Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. – М.: Норма, 2000. – 449 с.
10. Витрук Н.В. Общая теория правового положения личности. – М.: НОРМА, 2008. – 390 с.

11. Гончаренко Л.И., Адвокатова А.С., Алексеевич Б.А. Идентификация обязанности фиксации расчетов в системе налоговых правоотношений // Экономика. Налоги. Право. – 2022. – Т. 15. – № 2. – С. 156-166.

12. Даль В.И. Толковый словарь русского языка. – М., 2008. – 876 с.

13. Даниленко Н.С., Провоторов В.П., Плешанова О.П. Проблема формального подхода к оценке налоговой обязанности в условиях цифровизации // Закон. – 2021. – № 4. – С. 26-32.

14. Дроваль Д.С. К вопросу о содержании налоговой обязанности в теории налогового права // Актуальные проблемы административного, финансового и информационного права, – Ставрополь, 23–24 сентября 2019 года. – С. 116-119.

15. Заболотских Е.М., Попова С.П. О некоторых вопросах правового регулирования механизма исполнения публичных обязанностей // Актуальные проблемы российского права. – 2015. – № 6. – С. 90-94.

16. Закон Самарской области от 25.11.2003 № 98-ГД «О налоге на имущество организаций на территории Самарской области» (ред. от 14.11.2022) // Волжская коммуна. – 2003. – № 222. – 29 ноября.

17. Зубкова В.С. Конституционное соотношение прав, свобод и обязанностей человека в российском и зарубежном конституционном праве // Конституционное и муниципальное право. – 2013. – № 9. – С. 36-42.

18. Каминская Е.А. К вопросу о добровольном исполнении налоговой обязанности // Эпомен. – 2022. – № 68. – С. 168-174.

19. Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 18.03/2020 № 44-КА20-2 [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.consultant.ru> (дата обращения 15.04.2023).

20. Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 27.02.2019 № 5-КГ18-319

[Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.consultant.ru> (дата обращения 15.04.2023).

21. Козырин А.Н. Введение в Российское налоговое право: Учебное пособие // Институт публично-правовых исследований. – 2014. – С. 89-93.

22. Коновалова Е.А. Налоговая дисциплина как механизм стимулирования выполнения налоговой обязанности гражданами РФ // В сб.: Актуальные проблемы российского права и законодательства. Сборник материалов XIII Всероссийской научно-практической конференции. – Красноярск, 2020. – С. 28-31.

23. Конституция РФ (принята всенародным голосованием 12.12.1993 г. с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020 г.) // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>.

24. Копина А.А. Дифференциация видов налогового контроля в зависимости от категорий налогоплательщиков // Финансовое право. – 2014. – № 10. – С. 7-12.

25. Копина А.А. Классификация налогоплательщиков: цель и задачи // Налоги. – 2016. – № 6. – С. 5-9.

26. Лютова О.И. К вопросу развития института «налоговая обязанность» в условиях цифровизации экономики // Правоприменение. – 2022. – Т. 6. – № 3. – С. 109-119.

27. Лютова О.И. Принцип самостоятельности исполнения налоговой обязанности в условиях цифровизации экономики // Теоретическая и прикладная юриспруденция. – 2023. – № 1 (15). – С. 99-105.

28. Лютова О.И. Теория налоговой обязанности в цифровую эпоху: перспективы исследования // Государство и право. – 2021. – № 11. – С. 164-167.

29. Мусина Д.А. Принудительное исполнение налоговой обязанности физических лиц, не являющихся предпринимателями // National Science Journal. – 2022. – № 3. – С. 18-22.

30. Налоги и налогообложение: учебное пособие / Н.Ф. Зарук [и др.]. – Москва: Инфра-М, 2018. – 443 с.

31. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05 августа 2000 г. № 117-ФЗ (в ред. от 29.12.2022 г.) // СЗ РФ. – 2000. – № 32. – Ст. 3340.

32. Налоговый кодекс РФ (Часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (в ред. от 28.12.2022 г.) // СЗ РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

33. Напсо М.Б. Теоретические аспекты правового обеспечения удобной модели исполнения обязанности по уплате налогов // Налоги. – 2020. – № 5. – С. 17 - 22.

34. Нарышкина А.В. Правовое регулирование изменения срока исполнения налоговой обязанности // Эпомен. – 2022. – № 69. – С. 228-238.

35. О налоговых органах Российской Федерации: Закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 (в ред. от 28.12.2022 г.) // Бюллетень нормативных актов. – 1992. – № 1.

36. Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе: Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 (в ред. от 17.08.2021 г.) // Российская газета. – 2004. – 06 октября.

37. Определение Конституционного Суда РФ от 11.07.2006 № 265-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса мирового судьи судебного участка № 1 города Смоленска о проверке конституционности пункта 2 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2006. – № 6.

38. Определение Конституционного Суда РФ от 22.01.2004 № 41-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Сибирский Тяжпромэлектропроект» и гражданки Тарасовой Галины Михайловны на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации // Экономика и жизнь. – № 20. – 2004.

39. Ормоцадзе З. Принудительное исполнение налоговой обязанности // Актуальные проблемы административного, финансового и информационного

права в России и за рубежом. Российский университет дружбы народов. – Москва: Российский университет дружбы народов (РУДН), 2019. – С. 163-169.

40. Очаковский В.А., Усенко А.С. К вопросу об установлении сбора за интернет-покупки в России // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2016. – № 118. – С. 376–385.

41. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 18.07.2022 № Ф01-3235/2022 по делу № А43-4043/2020 [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.consultant.ru> (дата обращения 15.04.2023).

42. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от № Ф04-5181/2018 по делу № А45-30671/2017 [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.consultant.ru> (дата обращения 15.04.2023).

43. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 25.11.2022 № Ф06-25254/2022 по делу № А55-4360/2022 [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.consultant.ru> (дата обращения 15.04.2023).

44. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» // Вестник Конституционного Суда РФ. – 1996. – № 5.

45. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 г. №57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении Арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.consultant.ru> (дата обращения

46. Постановлении ФАС Центрального округа от 25.10.2010 № А09-3231/2010 [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.consultant.ru> (дата обращения 15.04.2023).

47. Поступление в налоговую систему РФ за первый квартал 2022 гг. [Электронный ресурс] Официальный сайт Федеральной налоговой службы России. Режим доступа: <https://analytic.nalog.gov.ru/news/50> (дата обращения 15.04.2023).

48. Прокопенко А.Н., Баринов А.С. Налоговое обязательство или налоговая обязанность? // Юристъ-Правоведъ. – 2016. – № 1 (74). – С. 76-81.

49. Пятая часть расходов бюджета-2022 пришлась на декабрь. Дефицит превысил Р3,3 трлн и был бы выше, если бы не изъятия у «Газпрома» [Электронный ресурс] РБК. Режим доступа: <https://www.rbc.ru/economics/10/01/2023/63bc725f9a79476b85142f34> (дата обращения 15.04.2023).

50. Сайдулаев Д.Д. Налоговая декларация, как форма реализации налогового контроля // Современные технологии: актуальные вопросы, достижения и инновации. – Пенза, 2017. – С. 180-184

51. Самсин И.Л. Соотношение понятий налоговой обязанности и налогового обязательства // Финансовое право. – 2012. – № 3. – С. 19-22.

52. Саудаханов М.В. К вопросу о сущности основных конституционных обязанностей человека и гражданина // Закон и право. – 2022. – № 2. – С. 86-89.

53. Словарь по конституционному праву Российской Федерации. – М., 2003. – 409 с.

54. Словарь русского языка: ок. 53 000 слов / С.И. Ожегов; под общ. ред. проф. Л.И. Скворцова. 24-е изд., испр. – М.: Оникс; Мир и Образование, 2008. – 775 с.

55. Соустина С.А. Добровольное исполнение налоговых обязательств // Инновационная наука. – 2017. – Т. 4. – № 4. – С. 153-155.

56. Суглобов А. Е., Бобошко Н. М. Налоги и налогообложение. – М.: ЮнитиДана, 2015. – 543 с.

57. Федосимов Б.А. О принципах построения современной российской системы налогообложения // Научное обозрение: теория и практика. – 2021. – Т. 11. – № 1 (81). – С. 108-114.

58. Хачеритлов М.Ж., Кушхов Х.Л., Дышеков М.В. К вопросу о юридических обязанностях человека и гражданина // Вопросы российского и международного права. – 2021. – Т. 11. – № 11А. – С. 207-216.

59. Шаов И.К., Шукюрова Л.С. Юридическая природа конституционных обязанностей граждан Российской Федерации / В сб.: Фундаментальная наука и технологии – перспективные разработки. Материалы XVII международной научно-практической конференции. – 2018. – С. 138-144.

60. Ядрихинский С.А. Надлежащее исполнение налоговой обязанности как законный интерес налогоплательщика // Вестник Омского университета. Серия: Право. – 2020. – Т. 17. – № 3. – С. 36-46.