

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«ТЮМЕСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

ИНСТИТУТ ГОСУДАРСТВА И ПРАВА
Кафедра трудового права и предпринимательства

РЕКОМЕНДОВАНО
В ГЭК

Заведующий кафедрой

д-р юрид. наук, доцент


Л.В. Зайцева

2019 г.

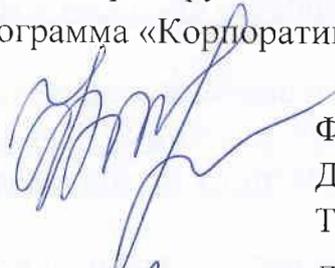
ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
магистра

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ ПО
УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ В РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ

40.04.01 Юриспруденция

Магистерская программа «Корпоративный юрист»

Выполнила работу
студентка 3 курса
заочной формы обучения



Фоминых

Дарья

Тарасовна

Любаненко

Андрей

Владимирович

Научный руководитель
канд. экономич. наук, доцент



Рецензент
Сопредседатель совета
Тюменской областной
общественной организации
Защиты прав потребителей
«Правовое содействие»



Валеев

Валерий

Раисович

Тюмень
2019

Фоминых Дарья Тарасовна. Правовое регулирование исполнения обязанности по уплате налогов и сборов юридических лиц в Российской Федерации: Выпускная квалификационная работа магистра : 40.04.01 Юриспруденция, магистерская программа «Корпоративный юрист» / Д.Т. Фоминых ; науч. рук. А.В. Любаненко, рец. В.Р. Валеев, Тюменский государственный университет, Институт государства и права, Кафедра трудового права и предпринимательства. – Тюмень, 2019 – 74 с. Библиогр. список : 68-74 с.

Ключевые слова: высшее профессиональное образование, юридическое образование, взыскание налогов, налоговое обязательство, способы обеспечения исполнения обязательств, налоговый контроль.

ОГЛАВЛЕНИЕ

СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ И УСЛОВНЫХ ОБОЗНАЧЕНИЙ.....	5
ВВЕДЕНИЕ.....	6
ГЛАВА 1. ОБЕСПЕЧЕНИЕ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ КАК ИНСТИТУТ РОССИЙСКОГО НАЛОГОВОГО ПРАВА	13
1.1. ИСТОРИЧЕСКИЙ АСПЕКТ РАЗВИТИЯ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТЕЙ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ В РОССИИ.....	13
1.2. ПОНЯТИЕ И СПОСОБЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	21
1.3. СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ПРАВОВОГО АСПЕКТА СПОСОБОВ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ: ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ	30
ГЛАВА 2. ОСОБЕННОСТИ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТЕЙ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	37
2.1. ЗАЛОГ ИМУЩЕСТВА КАК СПОСОБ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ СБОРОВ И НАЛОГОВ ..	37
2.2. ПРИОСТАНОВЛЕНИЕ ОПЕРАЦИЙ ПО СЧЕТАМ КАК СПОСОБ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ	42
2.3. ПРАВОВОЙ РЕЖИМ АРЕСТА ИМУЩЕСТВА КАК СПОСОБА ОБЕСПЕЧЕНИЯ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГА	46
ГЛАВА 3. ПРОБЛЕМЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТЕЙ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	51

3.1. ЭФФЕКТИВНОСТЬ ПРИМЕНЕНИЯ ВЗЫСКАНИЯ ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.....	51
3.2. ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГАХ И СБОРАХ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	56
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	61
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	68

СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ И УСЛОВНЫХ ОБОЗНАЧЕНИЙ

ГГУ - Гражданское Уложение Германии

ГК - Гражданский кодекс

ГК РФ - Гражданский кодекс Российской Федерации

ГПК РФ - Гражданский Процессуальный кодекс Российской Федерации

ЕНВД - Единый налог на вменённый доход

ЗРК - Закон Республики Казахстан

ИП - Индивидуальный предприниматель

ИФНС - Инспекция Федеральной налоговой службы

НДС - Налог на добавленную стоимость

НК РБ - Налоговый кодекс Республики Беларусь

НК РК - Налоговый кодекс Республики Казахстан

НЭП - Новая экономическая политика

ООО - Общество с ограниченной ответственностью

УФНС - Управление Федеральной налоговой службы

РБ - Республика Беларусь

РК - Республика Казахстан

РСФСР - Российская Советская Федеративная Социалистическая Республика

РТ - Республика Татарстан

РФ - Российская Федерация

ФГК - Гражданский кодекс Франции

ФЗ - Федеральный Закон

ВВЕДЕНИЕ

Любое современное государство не может существовать и действовать без собственных финансовых ресурсов, так как абсолютно каждое является экономическим субъектом, как между собой, так и внутри. Актуальное российское законодательство и налоговая политика обладают хорошим элементом фискализма. Это позволяет сосредоточиться на обеспечении государственных нужд, включая покрытие государственных расходов на мероприятия, которые осуществляются в рамках социальной политики, а также принимая во внимание законные интересы налогоплательщиков, и способствует созданию благоприятного экономического климата для развития предпринимательства и привлечения иностранных инвесторов в Россию [17]. Институт исполнения налоговой обязанности является главным инструментом правового регулирования сборов и налогов. Залогом его успешной работы является достаточно проработанное налоговое законодательство.

Так, исторически сложилось, что каждое государство в современном мире на сегодняшний момент имеет объективную потребность в установлении и введении сборов и налогов. Данная потребность обусловлена необходимостью реализации социальных, политических и экономических задач, задач управления и обороны. Следовательно, статья 57 Конституции России устанавливает конституционно-правовую норму, которая закрепляет обязанность платить каждого сборы и налоги [1]. Обязанность платить законно установленные сборы и налоги имеет отношение к любому гражданину, а также к любому субъекту, который доходы получает от источника на территории Российского государства.

Безусловно, одной из самых серьезных проблем в экономической сфере страны является ненадлежащее или вовсе неисполнение обязанности по уплате налогов и сборов. Данная проблема имеет социально-экономические последствия, которая создает налоговые казусы в стране, а именно повышение страховых выплат в Пенсионный Фонд и фонд социального

страхования за работника, повышение пенсионного возраста, экономический ежегодный рост цен на товары и услуги.

В связи с этим, вопрос укрепления дисциплины является основным моментом улучшения и совершенствования российской налоговой системы, положение которой определяется ее необходимой составляющей - надлежащим исполнением обязанностей по уплате сборов и налогов. В силу этого, наступает потребность в применении и образовании наиболее эффективных организационных, политических, правовых, экономических и других средств обеспечения налоговых платежей.

Так, в налоговой системе в следствии случившихся изменений проблема обеспечения налоговых платежей как института налогового законодательства приобрела актуальность не только в теоретическом, но и в практическом аспекте по причине недостаточной проработанности спектра определенных вопросов.

Более того, в теории налогового права все еще существует недоработанные области - применение приостановления операций по счетам в банке, ареста имущества и пени как способов обеспечения исполнения обязательства по уплате сборов и налогов. Согласно анализу судебной практики, данные понятия воспринимаются и толкуется со стороны судебной и исполнительной власти по-разному, что усугубляет положение и приводит к неправильному решению таких органов. В свою очередь, возникает потребность в наиболее глубоком системном изучении отечественного и зарубежного законодательства, исследовании механизмов обеспечительного действия отдельных способов, их функциональной и целевой направленности, также в разработке полного ряда вопросов, которые касаются правовых режимов налогового обеспечения [29, с. 5].

Степень научной разработанности темы диссертационного исследования. В настоящий момент многие ученые довольно длительное время изучают и уделяют большое внимание проблеме налогообложения. Особое внимание уделяется вопросам юридической ответственности за

ненадлежащее исполнение налоговой обязанности по уплате сборов и налогов, а также вопросам исполнения такой обязанности, следовательно, данному вопросу посвящены всевозможные научные статьи, диссертационные исследования, монографии и учебные пособия. Поскольку изучение отдельных явлений кажется недостижимым без понимания и анализа общих конструкций и правовых норм, без сомнения, теоретической основой диссертационного исследования стали работы таких известных ученых, как А.С. Нажесткин, Кечекьян С.Ф., Алексеев С.С., Малько А.В., Морозова Л.А., Матузов Н.И. и другие.

Так, тема, связанная с правовым регулированием исполнения обязанности по уплате налогов и сборов в Российской Федерации, актуальна среди отечественных цивилистов: М.О. Лазурина, Е.М. Ашмарина, А.И. Землин.

В процессе исследования применялись теоретические разработки российских ученых-цивилистов, которые затронули в своих трудах вопрос регулирования исполнения обязанности по уплате сборов и налогов, а именно А.С. Нажесткин «Система способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов», О.С. Гринь «Основные подходы к пониманию способов обеспечения исполнения обязательств», а также Д.Ю. Белых «Понятие налоговой обязанности и способов ее обеспечения».

Объектом диссертационного исследования являются общественные отношения, которые складываются относительно обеспечения исполнения обязанности по уплате сборов и налогов, в том числе спектр практических и теоретических вопросов финансово-правового регулирования данного института, которые установлены главой 11 НК РФ.

Предметом диссертационного исследования является совокупность правовых норм, которые регулируют институт обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, правоприменительная практика органов исполнительной и судебной власти Российской Федерации, в том

числе и система теоретических положений, которая имеет важное значение для темы данного исследования.

Цель и задачи диссертационного исследования. Цель диссертационного исследования состоит в том, чтобы на основе существующего законодательства Российской Федерации, а также и на основе зарубежного опыта, разработать новое и актуальное понятие института налогового права, усовершенствовать методику применения института обеспечения исполнения обязательств по уплате налогов и сборов, определить его сущность и правовую природу, а также выявить его функции, признаки и цели, выработать решение практических проблем, которые возникают в сфере применения указанного института. Базируясь, безусловно, на главные принципы налогообложения, а именно принцип эффективности налогообложения, публичной цели взимания сборов и налогов, принцип приоритета финансовой цели взимания налогов и принцип удобства налогообложения, при этом, рассматривая необходимость соблюдения баланса интересов, с одной стороны, плательщиков сборов, и, с другой стороны, общества и государства.

Следовательно, указанная цель устанавливает следующие основные задачи диссертационного исследования:

- 1) Проведение теоретико-правового анализа становления и развития института обеспечения исполнения обязанности по уплате сборов и налогов в Российском государстве;
- 2) Исследование истории развития и становления российского законодательства института обеспечения исполнения обязанности по уплате сборов и налогов в Российском государстве;
- 3) Изучение теоретического аспекта способов исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов;
- 4) Исследование особенностей отдельных видов исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов: залог, приостановление операций по счетам в банке и правовой режим ареста имущества;

5) Проведение сравнительного анализа правового аспекта способов применения и обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов в России и зарубежом;

6) Выявление основных правовых проблем, которые возникают при осуществлении данных правоотношений;

7) Выявление уровня эффективности применения взыскания задолженности по налогам и сборам юридических лиц в Российской Федерации;

8) Предложение перспективных путей развития и решения выявленных проблем.

Методы диссертационного исследования. В процессе решения поставленных задач, использовался самый главный принцип - принцип диалектического метода познания, а также соответствующие ему частноправовой и общенаучный методы исследования. Более того, применялись такие методы как сравнительно-правовой, историко-правовой, структурно-правовой, формально-юридический, которые использовались как на теоретическом уровне, так и на эмпирическом.

Более того, нормативную базу диссертационного исследования составили Конституция Российской Федерации, федеральные конституционные законы, федеральные законы, акты органов исполнительной власти. В диссертационном исследовании также были проанализированы определения и постановления Верховного Суда Российской Федерации, Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, а также судебные акты федеральных арбитражных судов округов, которые регулирует защиту исполнения обязанности по уплате налогов и сборов в Российской Федерации.

Новизна научного диссертационного исследования заключается в том, что в процессе проведенного исследования правового регулирования и теоретических основ способов обеспечения исполнения обязанности по уплате сборов и налогов были найдены новые проблемы в налоговом

законодательстве, которые все еще не решены законодателем и отражены в следующих основных положениях:

1) Различное понимание и толкование ареста имущества как способа обеспечения исполнения обязанности по уплате сборов и налогов судами и налоговых органов;

2) Различное понимание и толкование пени как способа обеспечения исполнения обязанности по уплате сборов в налоговом законодательстве;

3) Злоупотребление налоговыми органами полномочиями в области применения процедуры приостановления операций по счетам, в связи с не предоставлением налогоплательщиком не только деклараций в 10дневный срок, а также и другие формы отчетности;

4) Предложение изменения механизма процесса предоставления права на рассрочку и отсрочку налоговой задолженности для налогоплательщиков;

5) Нецелесообразное применение сроков вступления в силу решений налоговых органов согласно п. 9 ст. 101 НК РФ и пп. 4 п. 3 ст. 140 НК РФ.

Более того, были разработаны и предложены актуальные способы повышения эффективности взыскания задолженности в бюджетную систему государства.

Применяя инструментальный подход к механизму правового регулирования, способы обеспечения исполнения обязательств по уплате сборов и налогов рассматриваются как правовые средства, которые преследуют также и специальные цели. В свою очередь, в исследовании отмечается, что исполнение обязанности по уплате сборов и налогов обеспечивается не только способами, которые перечислены в главе 11 НК РФ, а также и другими институтами, которые являются разновидностями данных способов обеспечения обязательств. Следует отметить, что были выявлены цели и функции данных способов исполнения обеспечения обязательств, в том числе, их расхождения и единые элементы.

В результате исследования была проведена систематизация и анализ норм как российского законодательства о сборах и налогах, так и

зарубежного. В свою очередь, это позволило выявить правовые коллизии и пробелы в гражданском и налоговом законодательстве, а также предоставить ряд рекомендаций по их устранению и разработке законодательства в целом.

Структура диссертационного исследования обусловлена задачами и целями проведенного исследования, состоит из трех глав, которые включают введение, заключение, библиографический список использованной литературы и объединяют восемь параграфов.

ГЛАВА 1. ОБЕСПЕЧЕНИЕ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ КАК ИНСТИТУТ РОССИЙСКОГО НАЛОГОВОГО ПРАВА

1.1. ИСТОРИЧЕСКИЙ АСПЕКТ РАЗВИТИЯ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТЕЙ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ В РОССИИ

Одной из наиболее древних форм экономических отношений являются налоги. Они развивались на протяжении всей истории российского государства. В многовековой истории налогообложения существовали разные виды налоговых платежей, например: подушный налог, налог на имущество, на добавленную стоимость, на бороды, на прибыль, гербовый сбор, оброк, акциз, процентный сбор с объявленного капитала и другие различные пошлины. Все они различались по способу взимания, срокам и порядку уплаты, объекту обложения и по ряду других признаков. Более того, в каждом из них преобладает то общее, что позволяет объединить и определить их в одно понятие «налоги».

История налогообложения зародилась еще в Древней Руси, когда дань признавалась основным источником доходов княжеской казны. По сути, она сначала представляла собой нерегулярный налог, а в последующем стала все более систематическим прямым налогом, который взимался либо «полюдьем», либо «повозом». Вскоре, с начала 1230-х годов основным налогом стал «выход». В XIV-XV веках помимо ордынской дани взималась дань со свободного населения для княжеской казны. Она собиралась в натуральной форме, однако налоги, которые уплачивали Орде, предоставляли еще меньше возможности пополнять казну за счет прямых налогов, следовательно косвенные налоги стали главным источником внутренних доходов.

Вскоре, Иван III прекратил уплату «выхода», следовательно главным прямым налогом стали данные деньги с посадских людей и черносозных крестьян. В XV веке существовало прямое налогообложение и появилось новое понятие в налоговой системе «соха», которое являлось условной

податной единицей. Данная налоговая единица податного обложения обязала промышленных и торговых людей (слободских и посадских) платить определенный налоговый оклад. Кроме того, были введены и применялись подати, которые имели специальное назначение, например, военно-инженерное, военное, пищальное и административное назначение.

Более того, в период XV-XVII века существовал Приказ большого прихода, который собирал большинство прямых налогов, но наряду с ним обложением населения занимались и территориальные приказы. Однако ввремя царствования Алексея Михайловича финансовая система была упорядочена, и был создан Счетный приказ. Его деятельность позволила довольно точно контролировать государственный бюджет. Такие нововведения считались одним из сложных периодов в финансовой системе российского государства.

Однако государство еще не задумывалось, что самые глобальные изменения в сфере налогообложения ждут страну при правлении Петра I. Что касается эпохи Петра Великого, то в данный период времени произошли значительные изменения в сфере налогообложения, осуществились многие финансовые реформы и появились новые налоговые платежи. Для пополнения казны вводились такие налоги как подушный налог с извозчиков, гербовый сбор и другие, а также была введена подушная подать, которая обеспечивала справедливость налогообложения. Приказы были заменены коллегиями, следовательно, были образованы двенадцать коллегий, четверо из которых заведовали вопросами финансов. Безусловно, в XVIII веке налоговая система сохранилась в том виде, в котором она сложилась при правлении Петра I.

После кардинальных изменений в финансовой системе, наиболее значительные перемены произошли и в период Екатерины II. Так, основным прямым налогом оставалась подушная подать, которая только была резко дополнена и повышена продовольственным сбором. Более того, в системе управления налогами были проведены организационные преобразования,

были созданы Казенные палаты - губернские финансовые органы, которым передавались дела по финансовому управлению [24, с. 7], [с. 7-8].

Более того, в конце XVIII века особая роль в познании закономерностей развития и проявления налогов, а также в формулировании принципов налогообложения принадлежит немецкому экономисту А.Вагнеру и шотландскому экономисту и философу А.Смиту. Они разработали теоретические положения, которые в дальнейшем взаимодействовали с практикой и теорией применения налогов, и в конечном итоге, разработали систему принципов, которые были положены в основание современных налогов систем. Основное содержание классических основных принципов налогообложения были сформулированы в работе А. Смита «Исследование о природе и причинах богатства народов». Он выделял следующие основные принципы:

Во-первых, равенство налогообложения. Данный принцип подразумевает, что каждый гражданин-плательщик должен платить налоги в зависимости от получаемых доходов.

Во-вторых, доступность налогообложения. Данный принцип предполагает, что каждому гражданину-налогоплательщику должны быть понятны сумма, срок и вид платежа.

В-третьих, удобство налогообложения. Данный принцип подразумевает, что налоги должны взиматься в форме и в определенные сроки, которые наиболее для налогоплательщика приемлемые.

В-четвертых, дешевизна налогообложения. Данный принцип предполагает, что расходы по взиманию налогов и сборов должны быть минимальными [33].

Несомненно, в развитие теории налогообложения свой вклад внесли и российские государственные ученые и деятели. Таким был один из российских губернаторов Татищев В.Н., который сформулировал принцип равенства налогообложения и говорил о недопустимости произвольного установления сборов и налогов. Он считал, что взимание налогов должно

обязательно осуществляться в денежной форме, а также предлагал заменить барщину взиманием оброка в денежном или натуральном виде и развивал идеи дифференциации налогообложения с учетом отдельных категорий граждан-налогоплательщиков и особенностей их территорий. В конце XVIII века Свой вклад в развитие теории налогообложения внес также российский известный мыслитель, сторонник отмены крепостного права А.Н. Радищев. В своих трудах он отмечал необходимость отмены подушной подати, так как она не учитывает возможности уплаты доходов и сборов гражданами-налогоплательщиками. Более того, Александр Николаевич считал, что введение подоходно-имущественного налогообложения обеспечит равенство налогоплательщиков. Кроме того, как обосновывал известный русский экономист и декабрист Н.И. Тургенев, граждане-налогоплательщики должны обязательно иметь налоги и сборы как способ обеспечения выполнения обязательств, чтобы государство могло в полной мере выполнять свои функции. Как отмечал Николай Иванович в своей работе: «Государство, или, точнее сказать, правительство ничего не может делать для граждан, если граждане ничего не делают для государства» [36]. Такими словами, Николай Иванович раскрывает принцип добросовестности и своевременности уплаты сборов налогоплательщиками в казну государства, побуждая каждого помочь самому себе обеспечить высокий уровень социальных условий жизни внутри своего государства.

Кроме того, в первой половине XIX века сформировалась окончательно система государственных финансов, частью которой является налоговая система. А во второй половине XIX века произошли значительные и кардинальные изменения в налоговой системе: были введены подомовой налог, поземельный налог, отменены подушная подать, акцизными сборами со спиртных напитков - винным акцизом были заменены винные откупа. В частности, были введены новые налоги, такие как спичечный и нефтяной акцизы, акцизы на табачные изделия и сахар, налоговой капитал. Более того, на данном этапе развития налоговой системы ведущее место в доходах

государства заняли ввозные таможенные пошлины и акцизы. Следовательно, к началу XX века таможенные платежи обеспечивали 14% всех доходов государственного бюджета.

Таким образом, в этот период Российскому государству удалось добиться действенного и постоянного торгового баланса, укрепить государственные финансы и пополнить золотой запас страны. Однако с приходом Первой мировой войны, а затем Февральской и Октябрьской революциями положение в стране резко ухудшилось: во-первых, возросли расходы на военные нужды, во-вторых, произошло сокращение налоговых поступлений и других таможенных платежей и выпали доходы от винной монополии, так как был введен «сухой закон», а именно запрет на продажу алкогольных и спиртных напитков, падение рубля, уменьшение золотого запаса, и наконец, увеличение внешнего и внутреннего долгов. Введение новых налогов и повышение налоговых ставок дало на тот период времени увеличение доходов, однако, расходы росли значительно быстрее, что на тот период времени сильно прерывало развитие налогообложения России.

В первый период установления советской власти в октябре 1917 года источниками дохода была эмиссия контрибуции и денежных знаков, а также был введен чрезвычайный единовременный десятимиллиардный революционный налог. В период «военного коммунизма» произошло снижение денежных отношений. Система продразверстки сменила налогообложение сельского населения. Налоговая система, а вместе с ней и роль товарно-денежных отношений стала восстанавливаться с момента перехода к новой экономической политике. Созданная налоговая политика включала в себя налоги, которые были характерны для дореволюционного Российского государства, в том числе подворный, промысловый, пошлины, акцизы и ряд других. Более того, были введены новые налоги, такие как налог на сверхприбыль, подоходно-поимущественный, сельскохозяйственный налог и некоторые другие. На период НЭПа в налоговой системе существовало около 80 видов налогов, основные налоги поступали от

акцизов - около 30%, далее после акцизов был промысловый налог - 20% и только потом шли отчисления от прибыли, от которых поступало более 12%. Все остальные налоги вместе с займами давали около 40% поступлений в бюджет государства.

Со второй половины 1920-х годов произошло сокращение новой экономической политики. На смену НЭПа был взят курс на концентрацию всех ресурсов государства и централизацию в управлении экономикой. Во второй половине 20-х годов в связи с расширением государственного экономического сектора произошло резкое повышение доли прямых налогов, следовательно общий объем налоговых поступления к 1926 г. составило - 82%. В начале 1930-х годов была проведена налоговая реформа. Задача этой реформы - ликвидация множественности платежей. В результате проведения реформы множество налогов были заменены малым числом, основным из которых стал налог с оборота, который заменил акцизы и ранее 53 существовавших платежа, а также отчисления от прибыли госпредприятий, которые заменили ранее 5 существовавших платежей. Кроме того, сохранился подоходный налог с кооперации, налог на сверхприбыль, промысловый налог и подоходный налог. Безусловно, созданная реформа по системе налогов на протяжении многих лет продолжала действовать, в частности, она в централизованном распределении всех ресурсов и жестком регулировании экономики отвечала всем потребностям административно-командной системы.

Однако, в годы Великой Отечественной Войны были введены дополнительные новые налоги, которые носили временный чрезвычайный характер, так как было необходимым мобилизовать ресурсы на военные нужды. Были введены налог на малосемейных и одиноких граждан, на холостяков, 100% надбавка к подоходному налогу, так как в стране был демографический кризис и власти приняли решение форсировать события с помощью налогов.

Более того, в период войны система подоходного налогообложения была реформирована. Произошла дифференциация населения на группы и для каждой группы устанавливался свой порядок обложения. Для первой группы устанавливался наиболее льготный порядок, в данной группе были служащие, рабочие и военные. Граждане, которые занимались кустарно-ремесленным промыслом для них действовал более жесткий порядок. К вопросам налогообложения эти изменения соответствовали классовому подходу.

В послевоенные годы были отменены чрезвычайные налоги, которые были введены в период войны. В целом налоговая система оставалась постоянной и неизменной, как она сложилась в ходе реформы начала 1930-х годов.

Между тем, налоговая система Российского государства в последнее десятилетие XX века стала фактически заново формироваться в соответствии с потребностями преобразований, которые проводились в государстве. Отечественная налоговая система была вновь возрождена с принятием Закона РСФСР от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». Основопологающей целью финансовой реформы, которая проводилась в условиях конкретной экономической, политической и экономической ситуации, было за счет увеличения числа федеральных налогов, налогов субъектов РФ и местных налогов увеличение поступлений в государственный бюджет, а также повышения ставок налогообложения.

Структурные изменения и высокий уровень инфляции вызвали нестабильность налогового законодательства в экономике страны, отмену одних и появление новых налогов, следовательно привело к недостаткам налоговой системы страны. В данный период система налогообложения столкнулась с сильно выраженным фискальным характером. Такое положение привело к росту теневой экономики, а также росту налоговой нагрузки.

Введение налогового обязательства осуществлялось на основе не только законов, но и подзаконных актов. Так, согласно Указу Президента РФ 1993 г. «О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней» были дополнительно введены специальный налог с предприятий для обеспечения устойчивой работы предприятий этих отраслей, финансовой поддержки важнейших отраслей народного хозяйства и транспортный налог с предприятий.

Более того, также допускалось установление налогов, которые были не предусмотрены федеральным законодательством. В частности, согласно Указы Президента РФ от 22 декабря 1993 года «О формировании республиканского бюджета Российской Федерации и взаимоотношениях с бюджетами субъектов Российской Федерации в 1994 году» органам власти субъектов Российской Федерации и органам местного самоуправления было предоставлено право вводить без ограничения и устанавливать дополнительно любые налоги. В результате только к 1994 году более 70 видов местных и региональных налогов было введено дополнительно сверх предусмотренных в Законе «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

Таким образом, на первом этапе налоговой реформы сложился новый усовершенствованный механизм финансовых отношений государства и предприятия. Введенный в действие налоговый механизм в то же время оказался неэффективным и структурно деформированным, так как он до сих пор не только не способствует предотвращению кризисных явлений, но, наоборот, во многом их усиливает.

Главным рамочным законом до 1 января 1999 года являлся Закон РФ от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». В данном законе были определены общий механизм и структура функционирования налоговой системы, обозначены ответственность и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов, установлен порядок взимания и исчисления сборов и налогов, а также установлен их перечень.

Второй этап становления и формирования системы налогообложения в Российском государстве связан с вступлением в действие с 1 января 1999 года части первой и с 1 января 2001 года части второй Налогового кодекса РФ [18, с. 7], [с. 7-15].

На сегодняшний день Налоговый кодекс составляют основу законодательства о страховых взносах, сборах и налогах, который устанавливает права и обязанности субъектов правоотношений, принципы построения налоговой системы и обложения страховыми взносами, а также виды налогов и сборов, которые взимаются на территории государства, порядок и основания возникновения, изменения и прекращения исполнения обязанностей по уплате сборов и налогов, методы и формы налогового контроля, ответственность за совершение налоговых правонарушений и порядок обжалования бездействия или действия должностных лиц и актов налоговых органов.

Суммируя все вышесказанное, история налоговой системы России является частью истории нашей страны. Можно сделать вывод о том, что в настоящее время современное государство добилось наиболее положительных результатов в налоговой системе, пройдя такой долгий и сложный путь своего формирования. Анализируя ошибки прошлых лет, была сформирована адекватная политика в вопросе налогообложения. Безусловно, данная реформа на сегодняшний момент все еще имеет недостатки в налоговом законодательстве, которые следует исправить. Стоит отметить, что и сейчас современная налоговая система находится на пути к созданию «идеального» налогового формата для его применения.

1.2. ПОНЯТИЕ И СПОСОБЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Полное и своевременное исполнение налоговой обязанности является конституционной обязанностью каждого юридического и физического лица, поскольку данную обязанность закрепляет ст. 57 Конституции РФ. Однако не всегда налогоплательщику по различным причинам удается выполнить свои финансовые обязательства перед государством своевременно, а некоторые субъекты и вовсе сознательно уклоняются от исполнения налоговой обязанности. Следовательно государство вынуждено контролировать фискальную систему и гарантировать своевременное поступление сборов.

Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов в Российской Федерации регулируются главой 11 Налогового кодекса РФ [2]. Как отмечает Е.М. Ашмарина способы исполнения налоговой обязанности представляют собой правовые средства, которые стимулируют добросовестную уплату налогоплательщиком налога или сбора либо, которые позволяют налоговому органу осуществить принудительное взыскание долга [11, с. 63].

На сегодняшний момент согласно ст. 72 НК РФ законодатель, который существенно расширил перечень способов, которые установлены Законом «Об Основах налоговой системы в Российской Федерации», выделяет 6 способов обеспечения исполнения налоговой обязанности: залог имущества, поручительство, банковская гарантия, пеня, приостановление операций по счетам в банках, а также переводов электронных денежных средств организаций и индивидуальных предпринимателей и арест имущества. Именно эти шесть способов законодатель посчитал более эффективными. Кроме того, данный перечень, который приведен в ст. 72 НК РФ, является исчерпывающим, поскольку никакие субъекты налогового права не вправе применять иные способы обеспечения исполнения обязательств. Данные способы условно можно подразделить на две группы, а именно на способы общего и ограниченного применения. Поручительство и залог имущества относятся к способам ограниченного применения, так как могут налогоплательщиком использоваться при предоставлении ему

уполномоченным органом рассрочки, отсрочки, налогового или инвестиционного налогового кредита для обеспечения исполнения обязанностей сборов и налогов. Ко второй группе относятся приостановление операций по счетам в банке, пеня и арест имущества. Следует отметить, что если налогоплательщики не исполняют свои налоговые обязанности, то применение данного способа налоговыми органами может иметь место во всех случаях. При этом арест имущества применяется при отсутствии или недостаточности денежных средств на счетах налогового агента в банке или налогоплательщика либо об отсутствии о таких счетах информации.

Более того, обеспечение исполнения налоговой обязанности не только применяются в налоговом праве, а также используются и в гражданском обороте. Отмечается, что из гражданского законодательства перешли в налоговое такие способы как залог, пеня и поручительство, а наложение ареста на имущество должника и приостановление операций по счетам были позаимствованы из арбитражно-процессуального и гражданско-процессуального законодательства [16].

Налоговое законодательство в отличие от гражданского не предусматривает применение иных способов обеспечения обязательства, кроме которых перечислены в ст. 72 Налогового кодекса РФ.

Рассматривая первый способов обеспечения обязательств по уплате налогов и сборов - залог имущества, то данный институт регулируется статьей 73 Налогового кодекса РФ, которая определяет порядок применения залога имущества в качестве способа обеспечения обязательства и его содержание в налоговых отношениях. Более того, если иное не предусмотрено законодательством о сборах и налогах, то к данным правоотношениям применяются нормы гражданского законодательства, а именно параграф третий глава 23 Гражданского кодекса РФ, где обосновываются общие положения, основания, субъектный состав, возникновение залога [4], а также и Федеральный закон «Об ипотеке (залоге

недвижимости)» от 16.07.1998 N 102-ФЗ. Статья 334 Гражданского кодекса РФ раскрывает понятие залога.

Более того, в налоговых правоотношениях залог имущества оформляется договором между залогодателем и налоговым органом, где устанавливается письменная форма договора. Безусловно, залогодателем является как сам налогоплательщик, плательщик страховых взносов или сбора, так и третье лицо, а залогодержателем выступает по общему правилу налоговый орган, который находится по месту учета залогодателя.

В силу гражданского законодательства в договоре должны быть указаны имущество, предмет залога, срок и размер исполнения обязательства, которое обеспечивается залогом. Согласно гражданскому законодательству предметом залога могут являться вещи или имущество, за исключением тех вещей или имущества, которые изъяты из оборота. Так, например, в случае если залогодателем выступает лицо, которое осуществляет предпринимательскую деятельность, то предмет залога может быть описан любым способом, которое позволяет идентифицировать имущество в качестве предмета залога на момент обращения взыскания, в том числе путем указания на залог определенной части или всего имущества либо на залог имущества определенного вида или рода (п. 2 ст. 339 ГК РФ). Более того, имущество при залоге может находиться у залогодателя или передаваться им за счет его средств залогодержателю - налоговому органу, при этом возложив обязанности на залогодержателя по обеспечению сохранности заложенного имущества. Совершение сделок в целях погашения сумм задолженности, а также сделки в отношении заложенного имущества могут совершаться исключительно только по согласованию с залогодержателем. Основанием для погашения за счет стоимости заложенного имущества имеет место при неисполнении плательщиком сбора или налогоплательщиком обязанности по уплате сумм сбора или налога, а также соответствующих пеней [22, с. 176].

Следующим гражданско-правовым способом обеспечения обязанности по уплате сборов и налогов является поручительство. Согласно ст. 154 Гражданского кодекса РФ поручительство является сделкой, а точнее договором, который совершается между поручителем и налоговым органом. Данный способ имеет широкое применение в современном гражданском мире. Как известно, поручитель обязывается по договору поручительства выполнить налоговую обязанность перед налоговыми органами, а именно в полном объеме уплатить все сборы и налоги за налогоплательщика в случае, если тот сам свою налоговую обязанность не исполнит. Однако, по общему правилу налогоплательщик самостоятельно обязан исполнить обязанность по уплате сборов, если иное не предусмотрено налоговым законодательством.

Форма договора поручительства является строго письменной, поскольку несоблюдение данной формы влечет его недействительность, так как данный договор подлежит регистрации в налоговом органе. Согласно п. 3 ст. 74 НК РФ в случае неисполнения налоговой обязанности налогоплательщиком, которая обеспечена поручительством, влечет солидарную ответственность налогоплательщика и поручителя. В соответствии с договором в случае, если поручителем в полном объеме были исполнены обязательства, то к нему переходит право требовать уплаченных им сумм от налогоплательщика, а также процентов по этим суммам и возмещения убытков, которые понес в связи с исполнением обязанности налогоплательщика [13].

Более того, существует согласно ст. 74.1 НК РФ и другой способ исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов - банковская гарантия. Данный институт является новым, который ранее еще не был известен отечественному законодательству [10]. Следуя из определения банковской гарантии (п. 2 ст. 74.1 НК РФ), субъектом является банк, страховая организация и кредитное учреждение. Существенными условиями являются денежная сумма и срок, следовательно, отсутствие данных условий влечет недействительность гарантии. Более того, данный способ имеет признак

возмездности, так как размер соглашения определяется между принципалом и гарантом.

Банком, который включен в определенный перечень банков, должна быть предоставлена банковская гарантия, которая отвечает установленным требованиям для принятия банковских гарантий в целях налогообложения. Несомненно, банк должен удовлетворять определенные требования, а именно, во-первых, наличие лицензии на осуществление банковских операций, во-вторых, наличие собственного капитала не менее 1 миллиарда рублей, в-третьих, соблюдение обязательных нормативов на все отчетные даты в течение последних 6 месяцев, а также отсутствие требования от ЦБ РФ об осуществлении мер по финансовому оздоровлению банка.

Кроме того, следует отметить, что и сама банковская гарантия должна обладать обязательными и определенными признаками, а именно, является непередаваемой и безотзывной; не может содержать указание на представление документов гаранту налоговым органом; срок действия должен истекать не ранее чем через 6 месяцев со дня истечения исполнения налогоплательщиком его обязанности по уплате налогов; сумма банковской гарантии должна обеспечивать гаранту исполнение обязанности налогоплательщика в полном объеме, а также предусматривать применение мер налоговым органом по взысканию сумм с гаранта, если иного не предусмотрено НК РФ.

В случае частичной уплаты или неуплаты налога, которое обеспечено банковской гарантией, налогоплательщиком в установленный срок, в течение 5 дней со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога налоговый орган направляет гаранту требование об уплате денежной суммы по банковской гарантии, следовательно банк (гарант) не вправе отказать в удовлетворении требования налоговому органу, если такое требование не было предъявлено после окончания срока, на который была выдана банковская гарантия.

Безусловно, согласно ст. 75 НК РФ пеня является одним из наиболее сложных способов исполнения обязанности по уплате налогов. Стоит отметить, что пеня претерпела много изменений за последние года. Во-первых, изменились правила расчета, во-вторых, законодатель четко определил сроки окончания начисления пени (п. 3 ст. 75 НК РФ), так как ранее у судебных и налоговых органов возникали разногласия при решении судебных споров [19].

Возвращаясь к основанию становления пени в российском законодательстве, то можно установить, что пеня изначально применялась как мера ответственности за нарушение законодательства, а не в качестве способа обеспечения исполнения налоговой обязанности. Так, в таком статусе пеня пробыла с 1991 по 1998 г., а с 1999 г. законодатель решил наделить новым статусом в качестве способа обеспечения исполнения налоговой обязанности. Так, на данный момент пеня приобрела два толкования [21, с. 1023].

Согласно Постановлению № 11-П по налоговому праву суд относит пеню как праввосстановительную меру принудительного характера, с помощью которой происходит возмещение ущерба от несвоевременной и неполной уплаты налога, следовательно, не определяя ее как способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов. Вместо того, чтобы определить правовую природу пени, законодатель просто определил ее в данный институт, приравнивая к нему другие способы обеспечения исполнения обязательств [38].

Конечно, сегодня многие ученые-цивилисты, например, А.С. Нажесткин, пытается доказать, что пеня действительно является способом обеспечения исполнения налоговой обязанности, и рассмотреть пеню как меру юридической ответственности, поскольку имеет все ее признаки, а именно: пеня выступает следствием правонарушения и неотделима от него; определены законодательно порядок реализации и условия назначения пени; государственно-правовое принуждение сопряжено с уплатой пени;

правонарушитель претерпевает лишения имущественного характера при выплаты пени [30, с. 67].

Следовательно, изменив правовую природу пени в налоговом праве, законодатель создал непростые условия для данного института, который является одним из основных фискальных инструментов в российском законодательстве.

Стоит отметить, что ст. 76 НК РФ регулирует еще один способ обеспечения исполнения налоговой обязанности - приостановление операций по счетам в банках. Такая операция означает прекращение банком всех расходных операций по такому счету. Если такие операции прекращаются, то они не зависят от соразмерности налоговой недоимки и от величины остатка денежных средств. Так, Согласно п. 2 ст. 76 НК РФ решение о приостановлении таких операций может приниматься налоговыми органами в двух случаях, во-первых, отказа от представления налоговой деклараций, и, во-вторых, непредставление в течение двух недель по истечении установленного срока налоговой декларации налогоплательщиком.

Однако, не все расходные операции могут быть приостановлены. Согласно ст. 855 ГК РФ существуют определенные условия и порядок списания денежных средств со счетов должника [5], которые могут быть списаны с такого счета безотлагательно, а именно следующие требования: о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью, о взыскании алиментов; расчеты по выплате трудовых пособий и оплате труда; отчисления в Фонд социального страхования, Пенсионный фонд РФ и фонды обязательного медицинского страхования, а также платежи во внебюджетные и бюджетные фонды, отчисления в которые не предусмотрены в третьей очереди.

В случае неисполнения в установленные сроки обязанности по уплате сборов и налогов налогоплательщиком, решение о приостановлении операций по счетам в банке принимается только одновременно с вынесением решения о взыскания налога. Несоблюдение данного порядка нарушает конституционные гарантии субъекта на защиту его свобод и прав. Этот

способ предполагает, что налогоплательщик не вправе расходовать денежные средства со счетов, однако нет никаких препятствий для денежных поступлений на его счет. Следует отметить также, что для налогоплательщика нет никаких оснований для запрета расходовать денежные средства по основаниям, которые имеют приоритет перед его бюджетом.

Приостановление операций по счетам следует не просто относить к принудительным мерам, а в частности к мерам пресекательного характера. Основной целью данного способа является необходимость принудить субъекта к выполнению своих публично-правовых обязанностей по уплате налогов, пеней, штрафов [34, с. 83].

Арест имущества является наиболее императивным способом обеспечения исполнения обязательств. Необходимы следующие условия для данного способа, а именно, наличие, во-первых, налоговой недоимки; во-вторых, вынесенного решения в порядке ст. 47 НК РФ о взыскания налоговой недоимки за счет имущества; и в третьих, достаточных оснований у налогового органа полагать, что должник собирается скрыть свое имущество либо исчезнуть самому.

Учитывается, что этот способ применяется только для исполнения решения о взыскании налога за счет имущество, что согласуется с п. 3 ст. 55 Конституции РФ. В случае отсутствия одного из перечисленных условий, является основанием для признания незаконным решения об аресте имущества.

Таким образом, рассматривая индивидуально каждый способ исполнения обязательств по уплате налогов и сборов, каждый из них имеет свою индивидуальную ценность и выполняет определенную функцию для налогового законодательства, каждый механизм в такой работе, безусловно, играет важную роль. Однако ученые приходят к выводу, что некоторые из них недостаточно проработаны законодателем и имеют некую неопределенность еще со временем 90-х годов. Более того, цивилисты

пришли к выводу, что стоит обратить внимание и на зарубежный опыт налогового права.

1.3. СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ПРАВОВОГО АСПЕКТА СПОСОБОВ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ: ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

На сегодняшний день в современном мире каждое государство стремится улучшить качество экономической жизни в своей стране. Для обретения полной самостоятельности и подлинной независимости необходимо, безусловно, стабильная и крепкая финансовая база, наличие денежной казны для покрытия расходов и содержания государственного аппарата, а также наличие грамотного и хорошо действующего налогового законодательства.

Участники торгового и гражданского оборота заинтересованы в применении гарантий по исполнению своих обязательств, которые все больше и больше применяются с каждым годом. На практике современного экономического оборота разработана многообразная и сложная система обеспечения исполнения таких сделок. Стоит отметить, что в основе всех новых способов обеспечения обязательств заложены самые основные и еще известные римскому праву данные способы.

В частности, немаловажной является необходимость проведения анализа и изучения зарубежного законодательства. По словам М.Н. Марченко, отмечает, что изучение иностранного опыта необходимо при создании и разработке российского законодательства, учитывая, что мысль должна исходить «об учете экономических, исторических, политических, национальных и других особенностей и условий, а также творческом подходе той или иной страны» [26, с. 247].

Многие европейские страны в своих гражданских кодексах не имеют разделы, в которых системно бы излагались правила об отдельных конструкциях. Их «способы обеспечения исполнения обязательств»

располагаются в различных главах. Указывается, что поручительство обычно рассматривается (ст. 492-512 Швейцарского обязательного закона (книга 5ГК); § 765-778 ГГУ; ст. 850-870 книги 7 ГК Нидерландов; ст. 1936-1957 ГК Испании), а в рамках вещного права обычно рассматривается залог (ст. 793-915 Швейцарского ГК; § 1113-1191 ГГУ; ст. 227-275 книги 3 ГК Нидерландов). Тем не менее, некоторые общие упоминания о способах обеспечения можно все же заметить. В частности, например, раздел 7 «Предоставление обеспечения» § 232 ГГУ содержится в книге первой ГГУ («Общая часть») [55].

Рассматривая зарубежный опыт, наиболее развитое учение об обязательствах имеет место быть и в германском законодательстве «Гражданское уложение Германии» (ГГУ) от 18.08.1896 г. Согласно с § 241 ГГУ в силу обязательства кредитор вправе требовать от должника исполнения обязательства. Исполнение обязательства может состоять также в воздержании от этого действия. Следует отметить, что согласно Германскому законодательству выделяют: деликт, сделка, ведение чужих дел без поручения и неосновательное обогащение (§ 812–822).

Учитывая законодательный опыт Франции, Швейцарии, данные государства не имеют юридического определения обязательства и не раскрывают его содержание. Тем не менее, законодательство Франции выделяет четыре основания возникновения обязательств: первое, главное основание - договор (ст.1101 ФГК) [59]; второе, квазидоговор, ведение чужого дела без поручения и неосновательное обогащение; третье, квазиделикт и деликт; и четвертое, нормы закона (ст. 1270). Более того, стоит отметить, что в современном французском законодательстве категория способов обеспечения обязательств учитывается и применяется по-особому [23, с. 176].

Отметим, что в англо-американском праве системной классификации обязательств не существует. В частности, это связано с отсутствием законодательства в этой правовой системе, которое регулирует общие

принципы классификации оснований возникновения обязательств. Хотя на практике применяется определенная классификация обязательств по основанию их возникновения, а именно деликт, договор, квазидоговор и другие основания.

Стоит отметить современное законодательство США, где применяются следующие способы обеспечения исполнения обязанности по уплате сборов и налогов, отмечается: взыскание на заработную плату, безусловно, пеня, а также аналогично и российскому законодательству действует арест счета и арест имущества

Соединенные Штаты применяют интересный опыт взыскания на заработную плату работника. Обладая информацией о месте работе должника, Налоговая служба США на законных основаниях вправе отправить требования работодателю, а его работодатель обязуется направлять определенную часть его заработной платы в счет уплаты налогов.

Далее - пени, которые составляют 0,5 % от суммы задолженности. Так происходит в случае не предоставления налогоплательщиком декларации в установленный срок, а за неуплату налогов еще + 4,5%. Наибольший размер пени может накапливаться до 47,5% от суммы основного долга.

Так, многие российские теоретики убеждены, что такая налоговая практика не может быть применима на территории России, а именно взыскание на заработную плату работника, поскольку увеличение размера пени может привести к банкротству средних и малых фирм, тем самым, в последствие и к уменьшению ВВП, и увеличению безработицы. Однако, с другой стороны, это отличный императивный способ в рамках налогового законодательства по соблюдению дисциплины в сфере налогообложения. Анализируя налоговое законодательство Америки, многие ученые приходят к выводу, что оно является в числе успешных среди многих зарубежных стран [20, с. 1024].

В некоторых странах не предусмотрено наличие пеней в налоговом законодательстве. В частности, государство ОАЭ в качестве санкций применяет понятие «долговая яма», которая применяется за не уплату сборов для гражданина Арабских Эмиратов. В тюрьме срок пребывания может составлять от нескольких месяцев до трех лет. Заключение сможет выйти из мест лишения свободы только если специальный благотворительный фонд поможет уплатить эти долги или самостоятельно. Более того, в Арабских Эмиратах существует еще один способ покинуть заключение - сдача экзамена на знание Корана. Отмечается еще один очень интересный факт, глава государства применяет практику по прощению долгов всем гражданам ОАЭ. Президент Арабских Эмиратов дважды применил такую практику в своей стране, следовательно, хочется отметить высокий социальный и экономический уровень этой страны.

Между тем, очень интересный опыт в налоговом законодательстве проходит королевство Таиланд. Стоит отметить, что только серьезный бизнес, оборот чистой прибыли которого составляет от 10 000 \$ в год, начинает облагаться налогом 15%, а если прибыль составляет 33 000 \$, то уже 20%. Что касается обычных граждан-предпринимателей, то в этом случае они свободны от уплаты каких-либо взносов. Такая налоговая политика Таиланда старается поддерживать малый бизнес страны, так как считает, что граждане таким способом могут заработать достаточное количество денежных средств за счет иностранных туристов. Хотя, существует и обратная сторона медали - отсутствие пенсионного возраста, следовательно, и пенсий, и низкий социальный уровень жизни таких граждан.

Удивительным явлением представляется налоговая система Швейцарии. Швейцарская система налогообложения выстроена на принципах самостоятельного декларирования и доверия. Согласно налоговому законодательству Швейцарии налогоплательщик обязан своевременно и достоверно подать сведения о наличии имеющегося у него

имущества в налоговый орган. Разумеется, такая страна обладает строгими правилами и законами в отношении данных действий, в случае не уплаты или была выявлена попытка занижения налогов, налагается штраф в размере кратном сумме, укрываемой от обложения сбором. Следовательно, такому налогоплательщику выносится административное правонарушение. Однако стоит отметить тот факт, что правительство Швейцарии постоянно занимается усовершенствованием налогового законодательства, и данный момент такая страна является одной из лидеров по своевременной уплате сборов, следовательно, каждый год государство стремится доказать людям надобность своевременной уплаты налогов, обеспечивая высокий социальный уровень жизни. Таким образом, законодатель Швейцарии позаботился о правовом воспитании граждан в области налогообложения и обеспечил грамотную политику в данной отрасли.

Совершенно любопытный процесс можно наблюдать в Дании, а именно заключение договоров со специальными организациями, где такая организация помогает исполнять обязанность по уплате сборов и налогов за налогоплательщика, если в какой-то момент он не смог исполнить свои обязательства. Однако если задолженность будет превышать 15 тысяч крон, то будут применяться принудительные меры.

Более того, государство Индонезия является такой страной, где налогоплательщики мотивированы добросовестно уплачивать сборы, зная, что будут награждены почетными грамотами, а также будут иметь хорошую налоговую историю. Для каждого предпринимателя-индонезийца важен его высокий налоговый статус в сфере предпринимательства и бизнеса.

Еще одним примером поощрения выступает Дания, где предусмотрены меры поощрения для законопослушных граждан, которые соблюдают закон о сборах и налогах и в полной мере уплачивают все взносы долгий срок. Так, Датское Королевство премирует освобождением от уплаты частичного количества пени [25, с. 117], [117-120].

Также, следует отметить, интересный факт, что во многих странах пени могут начисляться и за лишнюю уплату сборов.

Рассматривая институт исполнения обязанности по уплате сборов и налогов как правовую модель в налоговом законодательстве, необходимо подчеркнуть, что аналогичная модель применяется и в странах ближнего зарубежья, а именно, республика Беларусь и республика Казахстан. Однако в налоговом кодексе республики Казахстана все же существуют отличия от российского законодательства [50], так как отсутствует два способа обеспечения исполнения обязанности - поручительство и арест имущества, поскольку поручительство регулируется ст. 100 Закона о таможенном регулировании в РК от 26 декабря 2017 г. № 123-VI ЗРК [48], а арест (ст. 62 Закон Об исполнительном производстве и статусе судебных исполнителей РК от 2 апреля 2010 года № 261-IV).

В свою очередь в налоговом законодательстве республики Казахстан и республики Беларусь наблюдаются практически полностью похожие положения российского законодательства [51], а именно пеня (ст. 116, 117 НК РК и ст. 49, 52 НК РБ), залог имущества (ст. 52 НК РК и ст. 50 НК РБ), поручительство (ст. ст. 59 НК РБ), банковская гарантия (ст. 53 НК РК и ст. 60 НК РБ), приостановление операций по счетам в банке (ст. 118 НК РК и ст. 53 НК РБ), арест имущества (ст. 57 НК РБ).

Совершенно по другому вопрос решен в налоговом законодательстве Кыргызской Республики [54], так как применяется иная модель института способов обеспечения исполнения обязанности, а именно, выделяют банковскую гарантию, пеню, депозит налогоплательщика и взыскание налоговой задолженности за счет наличных денежных средств, а также средств со счетов налогоплательщика и третьих лиц (ст. 70). Следовательно, необходимо отметить отсутствие института поручительства, залога и наложения ареста на имущество налогоплательщика, поскольку обеспечительной мерой признается депозит налогоплательщика.

Республика Армения также имеет свою уникальную модель данного института [53]. В частности, основным способом обеспечения исполнения налоговой обязанности является наложение ареста на имущество налогоплательщика (ст. 429). Более того, в качестве обеспечительных мер для исполнения налоговой обязанности, при недостаточной стоимости имущества или при нереальном положении применения ареста на имущество, могут применяться, а именно, во-первых, гарантия банка и иной страховой и кредитной организации; во-вторых, договор залога, и, в-третьих, уступка налогоплательщиком права требования (ст. 436 НК).

Кроме того, в рамках налогового законодательства республики Армении пеня не признается и не является способом обеспечения исполнения налоговой обязанности, а наоборот - мера ответственности за неуплату сборов в установленные сроки либо за уплату позже таких сроков (ст. 4 НК Армении).

Таким образом, стоит отметить, что каждая зарубежная страна имеет свою уникальную систему в области отдельных видов способа обеспечения исполнения обязанности по уплате сборов и налогов, у каждого она по своему действенна и для каждого другого государства может быть немыслима в ее принятии и применении. Особенно ученые отмечают налоговое законодательство Соединенных Штатов Америки и Швейцарии, поскольку именно такое налоговое законодательство входит в число достаточно разработанных и эффективно применимых на практике. Принимая во внимание меры поощрения, существенные моменты в зарубежном налоговом законодательстве, а также и его пробелы, следует привлечь внимание российских законодателей к важности такого исследования, поскольку иностранное исследование сможет послужить хорошим опытом в налоговом праве России.

ГЛАВА 2. ОСОБЕННОСТИ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТЕЙ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

2.1. ЗАЛОГ ИМУЩЕСТВА КАК СПОСОБ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ СБОРОВ И НАЛОГОВ

Залог в современном гражданском обороте является важным средством регулирования отношений между кредитором и должником. Как правило, залоговые отношения способствуют развитию экономики, предоставляя возможность развивать свой бизнес предпринимателям. Благодаря изменениям в российском законодательстве о правовом регулировании залога, кредиторы получили гарантию от недобросовестного должника.

В настоящее время распространённость набирают такие виды залога, как залог прав по договору банковского счета и залог ценных бумаг. Хотя, независимо от внесения существенных изменений в правовое регулирование залога обязательственных прав, многие вопросы так и остаются неразрешёнными. В частности, противоречивость и недостаточность регулирования залога прав по данному договору зачастую приводит к возникновению рисков как для граждан, так и для кредитных организаций. Следовательно такие риски значительно ограничивают возможности использования данного механизма, наряду с этим, залог прав по договору банковского счета, учитывается одной из форм обеспечения обязательств, имеет широкую и полную область применения.

Без сомнения, для устранения пробелов и разрешения проблем, которые существуют в сфере правового регулирования залога, законодателю надлежит пересмотреть существенно положения для улучшения и более удобного применения использования залога как способа обеспечения исполнения налогового обязательства.

Определение правовой природы является одной из самых насущных теоретических проблем залогового права. В том числе, необходимо четкое понимание данного вопроса для правильного анализа конструкции залога в

силу закона. Указывается, что на сегодняшний момент существует два подхода к определению природы залога, а именно залог рассматривается как обязательственное право, так и вещное. Следовательно, в результате проведенных исследований, можно сделать вывод о том, что если залог относится к обязательственному праву, то он позволит избежать коллизий, которые возникают в результате утраты либо его порчи, в том числе и залога вещи, которая может возникнуть в будущем.

Следует отметить, что законодатель определяет существование двух способов механизма остатков денежных средств на залоговом счете залогодержателя. В частности, залогодателю первый способ предоставляет абсолютную свободу касаясь распоряжения средств, которые находятся на залоговом счете до момента нарушения им обязательства, которое обеспечено залогом. Хотя, применение такого способа контроля не является достаточно продуманным и действенным, в силу возникновения вероятных ситуаций. В случае, если на залоговом счете залогодателя будут отсутствовать финансовые средства в момент получения уведомления о нарушении обязательства, соответственно, залогодержатель будет лишен возможности обратиться за взысканием на заложенные права. Следовательно, данное обязательство не будет исполнено.

Безусловно, чтобы в дальнейшем не возникало данных проблем, стоит внести изменения в гражданское законодательство, где можно было проследить за остатком денежных средств на залоговом счете залогодержателя, без предоставления залогодателю «свободы» в части распоряжения средствами, которые находятся на залоговом счете залогодержателя.

Безусловно, существуют проблемы, которые затрагивают залог недвижимости или договор ипотеки в Российской Федерации (ст. 329 ГК РФ). Так как данный вид договора является одним из самых востребованных на территории российского государства. Не смотря на его высокую степень популярности, такой банковский продукт ограничен следующими

факторами, а именно необходимость официального подтверждения доходов, высокая стоимость обслуживания кредита, обременение на продажу и дарение недвижимости, а также возможность досрочного погашения кредита только по истечении первого года с момента его получения. Стоит отметить, что корпоративная ипотека является одной из разновидностей рассматриваемого элемента. Поскольку данная разновидность залога является наиболее приемлемой для граждан, однако формирование данного продукта происходит небыстрыми темпами, так как это связано с низким финансированием предпринимателей, которые развивают данное направление.

Для решения данной проблемы может быть предложен следующий путь ее решения, а именно предприятиям предоставить налоговые льготы, которые являются частью этого проекта, в том числе разработка платформ для дополнительного финансирования данных фирм.

Одной из основных проблем для граждан является погашение денежных обязательств перед банком по договору ипотечного кредитования. Многие залогодатели убеждены, в том, что, приобретая недвижимость по договору ипотеки, и не имея никакого другого имущества, банк не потребует вернуть единственное имущество, которое было приобретено по договору ипотечного кредитования, а лишь только повлекут за собой начисление неустойки. В данном случае, закон никак не защищает залогодателя и его детей от такой финансовой ситуации.

Так, истец ОАО Банк «Полюс» обратился в суд с иском к гражданке Матвиенко О.О. о взыскании задолженности по кредитному договору, об обращении взыскания на заложенное имущество. В обоснование требований указано, что банк заключил с ответчиком кредитный договор, который предоставил денежные средства в размере (###), сроком на (###), с ежемесячной уплатой процентов за пользование кредитом на приобретение жилого помещения. Сумма кредита была получена заемщиком в положенный срок, а его погашение производилось ненадлежащим образом.

Истец полагает, что согласно условиям кредитного договора данные нарушения позволяют требовать не только взыскания уже образовавшейся к настоящему времени задолженности, но и досрочного исполнения всего предусмотренного этим договором обязательства. Следовательно банк просит взыскать с ответчика задолженность по основному долгу (###), сумму просроченной задолженности, пени и просроченных процентов, обратить взыскание на заложенное недвижимое имущество.

Решением суда первой инстанции требования истца были удовлетворены частично. С ответчика взыскана задолженность по кредитному договору в размере (###), из них сумма основного долга (###), сумма просроченной задолженности (###), сумма просроченных процентов (###), и сумма пени (###). Также обращено взыскание на заложенное имущество с установлением начальной продажной цены в размере (###).

В апелляционной жалобе начальник Управления социальной политики Кедр К.К. решение суда просит отменить, ссылаясь на его необоснованность и незаконность. Учитывает, что при разрешении спора и обращении взыскания на квартиру не было принято во внимание то обстоятельство, что в жилом помещении проживают несовершеннолетние дети, которые должны быть привлечены к участию в деле, как и должен был быть привлечен сам орган опеки и попечительства. Указывая, что при обращении взыскания на заложенную квартиру несовершеннолетние дети, которые проживают вместе с мамой, обязаны будут освободить помещение, что приведет к нарушению их права на жилище.

Суд, исследовав все материалы дела, обстоятельства дела, проверив обоснованность и законность судебного решения, правильно установил характер правоотношений сторон и нормы законы (ст. 819 ГК РФ, п. 2 ст. 811 ГК РФ). Банк со своей стороны выполнил все свои обязательства по договору, однако заемщик не исполнял должен образом свои обязательства, а именно, согласно графику, дважды не внесла платежи в счет уплаты процентов и погашения кредита, и пять раз вносила платеж в неполном

размере. Суд установил, что данные денежные платежи вносились не систематически, были допущены нарушения сроков их внесения - более чем три раза в течение 12 месяцев (п. 5 ст. 54.1 ФЗ «Об ипотеке (залоге недвижимости)» [9]. Этого было достаточно банку обратиться с иском в суд к недобросовестному залогодателю.

Между тем, что касается несовершеннолетних граждан, отчуждение жилого помещения, в котором проживают находящиеся под опекой или попечительством члены семьи собственника данного жилого помещения (о чем известно органу опеки и попечительства), если при этом затрагиваются права или охраняемые законом интересы указанных лиц, допускается с согласия органа опеки и попечительства (п. 4 ст. 292 ГК РФ). Стоит отметить, что залог имущества, являясь одним из способов обеспечения исполнения обязательства, не является сделкой по отчуждению жилого помещения и не влечет безусловного отчуждения недвижимого имущества, которое является предметом ипотеки. Стоит отметить, что для заключения данного кредитного договора не требовалось согласие органа опеки и попечительства, так как ипотека возникла в силу закона, доказательств проживания несовершеннолетних детей в спорном жилом помещении на момент заключения кредитного договора в материалах дела не содержится.

Таким образом, судебная коллегия определила решение суда первой инстанции оставить без изменения, апелляционную жалобу Матвиенко О.О. – без удовлетворения. Решение суда соответствует требованиям закона, надлежащим образом мотивировано [45].

Резюмируя сказанное, стоит отметить, что на сегодняшний день после изменений законодательства в 2013 году, институт залога стал более урегулированным, и многие проблемы законодателем были решены путем введения новых положений, однако некоторые вопросы так и остаются неразрешенными, и требуют внимательного изучения и оперативного решения.

2.2. ПРИОСТАНОВЛЕНИЕ ОПЕРАЦИЙ ПО СЧЕТАМ КАК СПОСОБ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ

Приостановление операций по счетам как способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налога сложно является одним из самых действенных способов обеспечения исполнения обязанности по уплате сборов. Задача данного способа принудить владельца банковского счета к выполнению своих налоговых обязанностей.

Учитывается, что организации, как плательщики налога, обязаны предоставить налоговую декларацию в налоговый орган в течение 10 дней (пп. 1 п. 3 ст. 76 НК РФ). В данном случае приостановление операций по счетам является понуждением к исполнению возложенной на налогоплательщика обязанности, а именно предоставлению налоговой декларации при наличии обязанности по уплате сбора [15].

Так, предприниматель Кусков К.К. обратился в арбитражный апелляционный суд с заявлением в котором, просил о признании недействительными решений о приостановлении операций по счетам, вынесенных Межрайонной ИФНС РФ № 1 по Республике Татарстан, а также решения УФНС РФ по РТ и об обязанности устранить допущенные нарушения.

Как следует из материалов дела, предприниматель не предоставил декларацию в течение 10 дней по налогу на добавленную стоимость, в связи с чем налоговой были применены такие действия. Гражданин Кусков К.К. осуществляет розничную торговлю через магазин, следовательно, является плательщиком ЕНВД. Безусловно, согласно п. 1 ст. 346.26 НК РФ система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности применяется наряду с общей системой налогообложения и иными режимами налогообложения, и может применяться в отношении таких видов предпринимательской деятельности как розничная торговля, которая осуществляется через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации

торговли. В соответствии со ст. 346.28 НК РФ индивидуальные предприниматели являются налогоплательщиками ЕНВД.

Более того, согласно вынесенному решению, налоговый орган указывает, что ИП Кусков заключил договор купли-продажи с «###» и розничной купли-продажи с «###», ссылаясь, что условия данных договоров содержат элементы договора поставки (ст. 506 ГК РФ), а именно предметом договора стали: спутниковый приемник в размере 40 штук, телевизор - 40 штук, настенный кронштейн - 40 штук и т.д. Более того, сумма договора составила 2 205 060 рублей. Основным элементом, который отличает оптовую торговлю от розничной, является использование организациями приобретенных продуктов или товаров в профессиональной (предпринимательской) деятельности, целью которой является извлечение прибыли. При этом, отпуск товара оформлялся путем выдачи товарной накладной. Следовательно, по данным договорам продажа товаров розничной продажей не является, поэтому применение налогообложения ЕНВД в этом случае запрещается, поскольку здесь применимо налогообложение по виду НДС. Изучив материалы дела, суд первой инстанции согласился с доводами инспекции и обосновано сослался на то, что условия договора, заключенного индивидуальным предпринимателем с третьим лицом «###», не отвечают никаким признакам договора розничной купли-продажи, а напротив полностью соответствуют всем признакам категории поставки, так как установлен срок поставки, расчеты проводятся безналичным путем, момент оплаты и его передачи не совпадают, также оформлялась товарная накладная по договору. Таким образом, Арбитражный апелляционный суд г. Самары постановил оставить апелляционную жалобу ИП Кускова без удовлетворения [46].

В свою очередь, судебная практика подтверждает, что и налоговый орган также может нарушать налоговое законодательство, а именно приостанавливать операции по счетам в банке в связи с не предоставлением налогоплательщиком не только декларации, но и других форм отчетности, а

может и вовсе быть не компетентен в решении некоторых юридических моментов и действий, где прослеживается пробел в налоговых действиях.

Так, ИП Краско О.А. обратилась в Арбитражный суд с заявлением к МИФН № 33 о признании недействительным решения инспекции от 04.04.2012 № 1111 о приостановлении операций по счетам предпринимателя в банке, а также переводов электронных денежных средств. Как видно из материалов дела, индивидуальный предприниматель находилась на специальной системе налогообложения - ЕНВД. Необходимо отметить, что инспекция на основании выписки по банковскому счету предпринимателя, представленного им договора купли-продажи, товарной накладной и счета-фактуры к договору свой вывод о наличии у предпринимателя обязанности представить декларации по НДС обосновала изменением юридической квалификации сделки, совершенной предпринимателем.

Более того, инспекция данные выводы в каком-либо акте налогового органа не зафиксировала, в оспариваемом решении инспекции от 04.04.2012 № 111 основания для проведения каких-либо действий налогового контроля в отношении ИП не указаны. Представитель налоговой инспекции только пояснил, что приостановления операций по счетам предпринимателя были применимы ввиду непредставления декларации по НДС в десятидневный срок. Следовательно, налоговый орган усмотрел только наличие обязанности по применению общей системы налогообложения и представлению деклараций по НДС.

Таким образом, Федеральный суд Северокавказского округа постановил отменить постановление апелляционного суда, и решение Арбитражного суда первой инстанции оставить в силе и удовлетворить исковые требования индивидуального предпринимателя [44].

Кроме того, п. 5.1 ст. 23 НК РФ и пп. 2 п. 3 ст. 76 НК РФ устанавливает строгую дисциплину по отношению к налогоплательщикам, а именно в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией

обязанности по передаче налоговому органу квитанции о приеме требования о представлении документов, уведомления о вызове в налоговый орган и (или) требования о представлении пояснений, применяются правила ст. 76 НК РФ, а именно приостановление операций по счетам в банках, а также переводов электронных денежных средств организаций и индивидуальных предпринимателей. Действительно, это мотивирует налогоплательщика выполнять свои обязательства своевременно и добросовестно, предотвращая фиктивные транзитные операции через незаконные предприятия и организации, действия которых направлены на уклонение от налогообложения.

Однако, можно заметить отсутствие размера определенной суммы, на которую имеет право налоговый орган приостановить операции по счету, поскольку это приводит к немотивированному нарушению конституционного принципа допустимости ограничения прав, о котором Конституционный суд РФ указывает в Постановлении от 15.07.1999 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О государственной налоговой службе РСФСР» и Законов Российской Федерации «О федеральных органах налоговой полиции» и «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». Более того, Конституционный суд РФ обращает внимание, что «в выборе принудительных мер законодатель ограничен требованиями соразмерности, справедливости и иными общими и конституционными принципами права», в том числе «устанавливая ответственность за нарушения законодательства о сборах и налогах, законодатель должен исходить из того, что ограничение свобод и прав допускается, если оно находится в рамках целей, которые прямо указаны в Конституции РФ (п. 3 ст. 55)» [38].

Анализируя судебную практику и теоретические аспекты, которые связаны с данным способом обеспечения исполнения налоговой обязанности по уплате сборов и налогов, позволяет сделать вывод о том, что основным недостатком данного института является недостаточная определенность,

которая приводит к различному толкованию и пониманию судами и налоговыми органами положений ст. 76 НК РФ. В свою очередь, отдельно стоит обратить внимание на обоснованность действий налоговых органов и их мотивированность решения о приостановлении операций по счетам в банках, поскольку ни один налоговый орган не задумывается о том, что данная мера нарушает конституционные принципы, а реализация ее может причинить огромные ущербы, превышающей недоимки налогоплательщика.

2.3. ПРАВОВОЙ РЕЖИМ АРЕСТА ИМУЩЕСТВА КАК СПОСОБА ОБЕСПЕЧЕНИЯ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГА

Арест имущества как способ обеспечения имеет также свои недостатки в налоговом законодательстве. Данная проблема связана с длительной процедурой оформления ареста имущества, может занимать такой процесс около двух месяцев. Все начинается с момента направления запросов приставом в различные государственные структуры, чтобы выявить какое имущество имеется у должника. Далее происходит оформление налоговым органом решения об аресте такого имущества, передача всей необходимой информации прокурору, и позже в случае одобрения решения полномочия на себя принимают судебные приставы.

Указывается, что имущество является арестованным начиная с момента описи и составления протокола ареста, а не со дня вынесения постановления. Это связано с тем, что если налогоплательщик получит сведения заранее, что готовится арест на его имущество, то у него будет время избавиться от такого имущества, до того, как явятся сотрудники налогового органа, и это не будет являться нарушением законодательства.

В свою очередь, такой была практика Федерального Арбитражного суда Центрального округа г. Калуги от 26 августа 2011 г. № А35-9800/2010 по делу А35-9800/2010, а именно ООО «#####» своевременно не исполнила в установленный срок требования «Об уплате налога, сбора, пени, штрафа», следовательно, в соответствии со ст. 46 НК РФ налоговым органом было

принято решение от 16.03.2010 г. и было вынесено постановление от 19.07.2010 г. «О наложении ареста на имущество налогоплательщика». Аресту подлежало имущество общества на сумму 1 777 918, 49 рублей. В соответствии с протоколом ареста имущества арест наложен на дебиторскую задолженность общества в сумме 258 276, 47 рублей. В свою очередь, налоговая инспекция указывала, в ходе судебного разбирательства, что на момент принятия обеспечительных мер, у Истца имелись основные средства - газопровод на сумму 679 504, 22 рубля, а на момент принятия постановления о наложении ареста, данное имущество уже не имелось. Более того, инспекция в кассационной жалобе указала наличие договора купли-продажи от 11.01.2010 г. о продаже наземного газопровода.

Таким образом, суд кассационной инстанции не признал позицию ИНФС правомерной, так как отсутствовали данные доказательства в материалах дела, а именно в постановлении от 19.07.2010 г. договор купли-продажи от 11.01.2010 г. не фигурировал и не учитывался как обстоятельство, которое обосновывает применение ареста, а также намерение налогоплательщика скрыть свое имущество [42].

По мнению цивилистов, арест имущества является одним из хорошо действенных и хорошо применимых способов обеспечения исполнения обязательств. Однако все же имеется небольшая проблема в ценности имущества, которое подлежит аресту. На практике налоговой орган обычно накладывает арест на имущество, которым владеет предприятие, однако оно может не принимать участие в его потреблении. В результате такое имущество становится мало интересным для должника и оно теряет для него свою ценность. Следовательно, это приводит к отсутствию мотивации в быстрые сроки погасить свою задолженность перед государством.

В результате проведенных исследований рекомендуется упростить порядок процедуры использования ареста, чтобы продуктивно использовать данную меру. Предлагается исключить одну из стадий - санкции прокурора. В связи с тем, что этот процесс теряет много времени, и если исключить

санкции прокурора, следовательно, данная мера будет применяться сразу после решения главы налоговой инспекции. Такое положение поспособствовало бы исчезновению незаконных действий с арестуемым имуществом. Следовательно, выдвигается предложение считать договор ареста имущества заключенным с момента описи такой собственности.

Отмечается еще одна важная проблема - различное понимание и толкование ареста имущества как способа обеспечения исполнения обязанности по уплате сборов и налогов судами и налоговыми органами. Согласно российскому налоговому законодательству в теории арест имущества применяется как способ обеспечения исполнения обязанности по уплате сборов, однако на практике это не со всем так. На самом деле данный способ на практике применяется как способ обеспечения исполнения решения о взыскании пени, налога или штрафа. Следовательно, такая практика применения существенно сужает и вытесняет правовую природу ареста как способа обеспечения исполнения обязательств по уплате сборов. Так, такая проблема вызывает множество разногласий у судебных органов.

Анализируя судебную практику, согласно Постановлению Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 12 сентября 2005 г. по делу № А26-2250/2005-28, суд отметил, что: «Арест может быть применен только для обеспечения взыскания налога за счет имущества налогоплательщика-организации в соответствии со ст. 47 НК РФ» [41]. Исходя из данного судебного дела, налоговой инспекцией не принималось ни решение о взыскании налога за счет денежных средств налогоплательщика в соответствии со ст. 46 НК РФ, ни решение о взыскании с общества налога за счет имущества последнего согласно ст. 47 НК РФ, однако было принято постановление на основании акта проверки. Следовательно, действия налоговой инспекции, ссылаясь на применение ареста имущества в целях обеспечения исполнения обязанности по уплате сборов, являются неправомерными, так как порядок производства ареста имущества, который

предусмотрен ст. 77 НК РФ, это и есть способ обеспечения исполнения обязанности по уплате сборов и налогов.

Между тем, Федеральный арбитражный суд Центрального округа, и Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа занял схожую позицию. Так, в постановлении от 28 мая 2004 г. по делу № Ф03-А73/04-2/1128 Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа отметил, что «Согласно доводам налоговой инспекции, по правилам ст. 77 НК РФ при наложении ареста на имущество не во всех случаях предшествует принятие решение о взыскании налога за счет имущества согласно ст. 47 НК РФ, более того, исходя из следующего, суд кассационной инстанции считает правомерным: в соответствии со ст. 72 НК РФ одним из способов обеспечения исполнения обязанности по уплате сбора или налога является наложение ареста на имущество налогоплательщика. На самом деле, в соответствии с п. 3 ст. 77 НК РФ арест имущества может быть применен исключительно для обеспечения взыскания налога за счет имущества налогоплательщика-организации согласно ст. 47 НК РФ, которая определяет последовательность действий налогового органа.

Налоговое законодательство допускает возможным арест имущества, которое следует из ст. 72 и 77 НК РФ, как способа обеспечения налогового обязательства еще до начала процедуры взыскания налогов за счет денежных средств (ст. 46 НК РФ), а также их взыскания за счет другого имущества (ст. 47 НК РФ)» [40].

Ссылаясь на вышеизложенные утверждения арбитражных судов, арест как способа обеспечения исполнения обязательств по уплате сборов зависит от последовательности действий его применения на практике. Предлагается определить порядок применения ареста имущества и как должно выноситься решение о наложении ареста имущества. Налоговый орган выносит решение о взыскании денежных средств со счетов налогоплательщика в банке и приостанавливает операции по таким счетам (ст. 46 НК РФ). На данной стадии применение ареста считается рациональным, поскольку, во-первых,

данный способ обеспечения обязательства будет налогоплательщиков стимулировать и побуждать к тому, чтобы, если у них имеется такая возможность - пополнять банковские счета, и в частности, не приводить к обращению взыскания на имущество, во-вторых, поможет обеспечить реализацию публичного интереса, если в случае отсутствия на счетах у налогоплательщика достаточного количества денежных средств не будет возможность утаить имущество, на которое арест был наложен [28, с. 129], [с. 129-132].

Следовательно, данное нововведение способствует раскрыть понятие ареста имущества не только как способ обеспечения исполнения решения о взыскании сбора и штрафа, но и а также как способ обеспечения исполнения обязанности по уплате сборов, поскольку поможет избежать многие противоречия в понимании данного института среди цивилистов и судебных органов.

ГЛАВА 3. ПРОБЛЕМЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТЕЙ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

3.1. ЭФФЕКТИВНОСТЬ ПРИМЕНЕНИЯ ВЗЫСКАНИЯ ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Фактор роста доходов бюджетной системы зависит от качества работы налоговых органов, а также повышения эффективности налогового контроля. Стоит отметить, что на современном этапе своевременность внесения и полнота сборов и налогов является основной задачей налоговых органов. На момент решения данной задачи возникает проблема в практической деятельности налоговых органов - наличие налоговой задолженности, возникающая у налогоплательщиков в ситуациях, которые напрямую зависящие от них или, напротив, от внешних обстоятельств.

В силу этого вопросы по урегулированию налоговой задолженности обязаны найти свое определение в комплексном подходе, которые, с одной стороны, учитывают социально-экономические функции хозяйствующих субъектов, с другой, сервисные и контрольные функции налоговых органов.

Изучая условия эффективности правовых основ налогового обеспечения, выделяются и предлагаются существенные мероприятия по изменению механизма применения отдельных способов обеспечения обязанности по уплате сборов и налогов.

Так, можно выделить основные допустимые способы повышения эффективности взыскания задолженности:

Во-первых - это увеличение размера пени;

Во-вторых, посредством электронного документооборота направление инкассовых поручений;

В-третьих, упрощение предоставления рассрочки, отсрочки или реструктуризации;

В-четвертых, увеличение применения ареста как механизма взыскания в рамках исполнительного производства.

Увеличение размера пени поспособствовало бы повысить эффективность взыскания. Суммы пени на сумму налога в настоящий момент начисляются в очень малом размере и не обременяют сильно дополнительной нагрузкой налогоплательщика. Выполненные и произведенные в отношении налогоплательщика дополнительные действия, и меры взыскания должны быть оправданы в финансовом вопросе, чтобы покрыть расходы на такие затраченные действия.

Между тем, наладив электронный документооборот (направление инкассовых поручений) между налоговыми органами и банками, поможет также повысить уровень эффективности взыскания задолженности в бюджетную систему государства. Согласно решению налогового органа, производится взыскание налога путем направления в банк, в котором содержатся счета налогоплательщика, на бумажном носителе или в электронной форме. Необходимо отметить, что не все банки применяют такой способ обмена документами, что затрудняет оперативное направление документов на счета налогоплательщика в целях списания денежных средств с такого счета. Безусловно, электронный документооборот способствует сохранению времени и финансов, а также сокращению расходов налоговых органов на такие действия. Следовательно, предлагается внести изменения в п. 2 ст. 46 НК РФ, а именно направление документов в финансово-кредитные организации исключительно посредством электронного документооборота.

В связи с повышением эффективности взыскания задолженности может быть использован еще один механизм - предоставление рассрочки, отсрочки или реструктуризации налоговой задолженности. На сегодняшний момент данные меры оптимизации задолженности довольно нечасто применяются налоговыми органами. Данный способ помог бы избежать будущих мер принудительного взыскания задолженности, тем самым, повысил бы эффективность поступления в бюджет денежных средств, сократив затраты,

однако государство не принимают данную политику и способствует незамедлительного получению денежных средств в казну государства [14].

Принимая во внимание все вышесказанное, без сомнения, принцип оперативности является ключевым в основе деятельности по взысканию долгов. Данный принцип играет немаловажную роль в осуществлении эффективного взаимодействия службы судебных приставов и налоговых органов. Кроме того, профессиональная взаимосвязь и слаженность в их деятельности на начальном этапе предоставляет возможность оперативно и точно предполагать возможность выполнения сделок гражданско-правового характера и реагировать на наличие собственности должника [32, с. 84].

Относительно этого, согласно п. 2 ст. 69 Федерального закона № 229 «Об исполнительном производстве» пристав имеет право арестовать имущество должника только в том объеме или размере, которые достаточны и необходимы, чтобы выполнить исполнительный документ [8], вместе с тем, принимая к сведению расходы по совершению исполнительских действий и исполнительский сбор. Следовательно, недопустимо арестовать собственность, сумма которой значительно превышает сумму задолженности. Безусловно, пристав не имеет права и полномочий арестовать собственность, не подлежащую взысканию по правилам ст. 466 ГПК РФ [6].

В силу того, что на практике существует современная уже сложившаяся ситуация, ограничивающая судебных приставов арестовывать имущество, например, транспортное средство, в связи с побуждением к немедленному выполнению конституционной обязанности по уплате сборов и налогов, которая сформировалась по причине несвоевременной уплаты транспортного налога [27, с. 109].

Так, исходя из положения п. 6 ст. 110 Федерального закона «Об исполнительном производстве» трудно не согласиться с тем, что существуют казусы, при которых преобладает неравноценная стоимость взыскиваемой собственности с размером задолженности, при этом у должника отсутствует

другая собственность, которая соразмерна взыскиваемой сумме собственности, или информации о наличии такого имущества.

Без сомнения, в такой ситуации, когда размер долга гораздо меньше, чем ценность имущества должника, денежные средства, которые остались после выполнения требований взыскателя, безусловно, возвращаются владельцу. Данные обстоятельства учитываются и дополняются постановлением Пленума Верховного суда РФ от 17.11.2015 г. № 50, а именно, в случае если должник не предоставил информации судебному приставу-исполнителю о наличии другого имущества, на которое можно обратить взыскание, или при отсутствии иного имущества, его незначительной ликвидности или полной неликвидности, в таком случае арест имущества допускается (п. 41) [39].

Стоит отметить, что законность наложения ареста на жилое помещение, которое является единственным имуществом, в котором проживает должник, имеет место быть согласно данному постановлению (п. 43). Следовательно, реальное предстоящее использование такой процедуры наложения ареста на собственность, которая превышает в несколько раз сумму долга, а также если оно еще является единственной формой собственности, которая пригодна для жилья, будет являться серьезным катализатором, что позволит существенно увеличить степень взыскания задолженности по налоговым платежам, а также побудит недобросовестного налогоплательщика к быстрому выполнению своих обязанностей перед государством.

Вместе с тем, существуют еще одна важная проблема - отсутствие культуры уплаты налога у населения. Более того, граждане должны рассматривать уплату сборов как строгую обязанность, отказ от которой приводил бы к серьезным отрицательным последствиям. В свою очередь, формирование общественного мнения и целенаправленное воспитание налоговой культуры у жителей российского государства является одной из основополагающих задач. Однако с другой стороны, российское государство

должно заслужить доверие у граждан, что такие сборы действительно улучшают социальное положение жизни граждан, а не наоборот, усугубляет его.

Однако, стоит отметить случай, когда налоговые органы действительно проявляют инициативу вопреки закону, тем самым, дисциплинируя налогоплательщика правильно и своевременно исполнять свои налоговые обязанности по уплате сборов. Речь пойдет о п. 3 ст. 76 НК РФ, где налоговые органы пытаются дисциплинировать налогоплательщика, останавливая операции по счетам в банке в результате не только не предоставления в течение 10 дней важного документа - декларации, но а также и иных документов.

В свою очередь, для повышения эффективности взыскания задолженности законодателю следует изучить иностранный опыт в области поощрения граждан за добросовестную и своевременную уплату сборов в бюджет государства. Такой процесс позволит значительно и кардинально повысить стимул налогоплательщика уплачивать взносы, увеличивая доход страны. Предлагается внедрения различных льгот для добросовестных налогоплательщиков, а также учет его налоговой истории.

Таким образом, упомянутые выше пути повышения эффективности взыскания задолженности способствуют поступлению налоговых платежей в бюджет государства, уменьшат расходы и потери казны государства на применение мер принудительного взыскания задолженности. Необходимо подчеркнуть, что уже предусмотренные законодательством меры принудительного взыскания задолженности по налогам не достаточно полно выполняют свою функцию, к сожалению, это связано с тем, что государству не выгодно увеличивать штат работник налоговой службы и службы ФССП, считается, что сократив рабочие места, государство уже на пути к сокращению расходов, однако это далеко не так, в случае внесения изменений в законодательство, данную проблему можно свести к минимуму постепенно.

3.2. ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГАХ И СБОРАХ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Изучив условия эффективности применения взыскания задолженности по налогам и сборам юридических лиц в Российской Федерации, стоит рассмотреть следующие пробелы в налоговом законодательстве и предложить следующие пути их решения по данному вопросу.

Во-первых, стоит обратить внимание на вероятные снижения существующей налоговой задолженности, а именно на изменение механизма процесса предоставления права на рассрочку и отсрочку налоговой задолженности [17]. Так, ст. 64 НК РФ посвящена порядку и условиям предоставления рассрочки и отсрочки по уплате сбора, налога и страховых взносов. Существуют случаи, когда налогоплательщики в силу уважительных обстоятельств не в состоянии уплатить причитающиеся суммы сборов в установленный срок, а именно, к примеру, причинение ущерба в результате технологической катастрофы, стихийного бедствия или иных обстоятельств непреодолимой силы. В отличие от налогового законодательства в гражданском определены четкие границы таких обстоятельств (п. 3 ст. 401 ГК РФ). Так, не согласившись с решением суда, считая его необоснованным и незаконным, ответчик обратился с апелляционной жалобой об его отмене. В обоснование об отсутствии вины в ненадлежащем исполнении обязательства приводит доводы, ссылаясь на непринятие истцом мер по урегулированию возникших между сторонами разногласий и неблагоприятные погодные условия, которые обусловили отсутствие проезда к пункту отгрузки угля [43].

Следовательно, из данной судебной практики можно сделать вывод о том, что никакие обильные снегопады или сильно пониженные температуры, которые сорвали или могут сорвать крупную сделку, не повлияют на решение суда в данном случае, так как в налоговом законодательстве отсутствует четкое определение обстоятельств, которые смогли бы относиться

к обстоятельствам непреодолимой силы. Тем более, возвращаясь к отсрочке налоговой задолженности, налоговый орган откажет в подаче такого заявления. Немаловажным в данном вопросе являются сроки рассмотрения решения об отказе или о предоставлении рассрочки и отсрочки, который составляет 30 дней, а также перечень документов (п. 5 ст. 64 НК РФ). Одной из проблем, с которыми может столкнуться налогоплательщик это долгий процесс принятия решения, а также, перечень документов, которые необходимы для получения такой рассрочки или отсрочки, является колоссальным, а для малых предприятий - просто непосильным.

В случае, если налогоплательщик не представляет один из важных документов такого списка, в течение 30 дней выносится отказ в принятии такого решения, и налогоплательщик вынужден повторять процедуру снова, теряя время.

Подводя итог, стоит отметить, что в современной экономической системе для снижения налоговой задолженности и развития налоговых отношений предлагается изменить механизм изменения процесса предоставления права на рассрочку и отсрочку следующим образом, а именно, во-первых, в пп. 1 п. 2 ст. 64 НК РФ дополнить, уточнить и расширить перечень обстоятельств непреодолимой силы как результат уважительной причины для подачи заявления на получения рассрочки и отсрочки по уплате сбора, налога и страховых взносов в налоговый орган.

Не стоит забывать о ранее упомянутой важной проблеме - злоупотребление налоговыми органами полномочиями в области применения процедуры приостановления операций по счетам [31].

Согласно ст. 76 НК РФ в случае если налогоплательщик не предоставит деклараций в 10 дневный срок, налоговый орган вправе применить данную процедуру. Однако практика показывает, что налоговым органам не достаточно налоговой декларации, они также запрашивают и другие формы отчетности - пояснения, бухгалтерские формы, справки и другие документы, которые связаны с уплатой и исчислением налога.

Следовательно, не предоставление таких документов приводит к приостановлению операций по счетам.

Конечно, стоит отметить, что такая форма поведения налогового органа дисциплинирует налогоплательщика, но с другой стороны, такие действия со стороны налоговой не правомерны на данный момент. Таким образом, проанализировав и изучив судебную практику по данному вопросу, определенно, стоит внести изменения в п. 3 ст. 76 НК РФ, расширив перечень документов (пояснения, бухгалтерские формы, справки) по данному вопросу, где следовало бы считать действия налоговыми органами правомерными, поскольку такая практика все чаще находит свое применение в настоящее время.

Немаловажным моментом для налогоплательщика является процедура принятия решения налоговым органом о привлечении его к ответственности за совершение налогового правонарушения. Согласно п. 9 ст. 101 НК РФ и пп. 4 п. 3 ст. 140 НК РФ по итогам рассмотрения решения и жалобы налоговый орган выносит решение. Однако эти две данные статьи имеют совершенно разные сроки принятия решения, а именно в первом случае решение вступает в силу в течение месяца или со дня принятия апелляционной жалобы, а во втором случае предусмотрено немедленное вступление в силу (п. 2 ст. 101.2 НК РФ).

Так, ООО «###» обратилась с письмом ФНС России N ЕД-4-2/4335@ О предложениях по внесению изменений в части проведения налоговых проверок к Федеральной налоговой службе, указывая, что данная ситуация ухудшает положение одного из лиц, не предоставляя возможности обжалования апелляционного решения [47]. Следовательно, в соответствии с п. 1 ст. 3 НК РФ не соблюдаются принципы всеобщности и равенства налогообложения (п. 1 ст. 3 НК РФ), так как такие процедуры должны проходить для всех налогоплательщиков на одном уровне, не ущемляя их права в налоговом производстве.

Следовательно, предлагается внести поправки в п. 2 ст. 101.2 НК РФ и установить месячный срок вступления в силу апелляционного решения [48].

Одной из проблем среди ученых считается понимание правовой природы и пени как способа обеспечения исполнения обязательств, такая проблема аналогична понимаю ареста имущества, которое раскрывалось ранее в данной работе.

Изначально в российском законодательстве пеня применялась как мера ответственности за нарушение законодательства, а не в качестве способа обеспечения исполнения налоговой обязанности. Так, в таком статусе пеня пробыла с 1991 по 1998 г., а с 1999 г. законодатель решил наделить новым статусом в качестве способа обеспечения исполнения налоговой обязанности. Так, на данный момент пеня приобрела два толкования.

Согласно Постановлению № 11-П по налоговому праву суд относит пению как праввосстановительную меру принудительного характера, с помощью которой происходит возмещение ущерба от несвоевременной и неполной уплаты налога, следовательно, не определяя ее как способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов [38]. Вместо того, чтобы определить правовую природу пени, законодатель просто определил ее в данный институт, приравнивая к ней и другие способы обеспечения исполнения обязательств. Следовательно, изменив правовую природу пени в налоговом праве, законодатель создал непростые условия для данного института, который является одним из основных фискальных инструментов в российском законодательстве.

Таким образом, предлагается, определить четкую правовую природу ареста имущества в налоговом законодательстве.

Также, существует еще одна важная проблема, о которой не стоит забывать - о мерах принудительного исполнения, которые применяются к налогоплательщику-должнику в исполнительном производстве.

В частности, ссылаясь на зарубежную базу исследователи и ученые давно предлагают перенять опыт европейских стран и ввести к должнику дополнительные меры воздействия.

Так, например, на основании решения суда, гражданин США или Германии, такая практика применяется в двух странах, который не исполнил обязанность по уплате сборов, за сокрытие своего имущества или нежелание раскрыть о нем информацию может быть заключен под стражу. Стоит отметить, что срок такого тюремного заключения не установлен, однако зарубежному законодателю следует продумать данный пробел о его отсутствии. Однако, установлено освобождение по данной мере принуждения, если такой временно заключенный гражданин даст согласие на выполнение приказа суда, то будет немедленно освобожден [35, с. 59].

Стоит напомнить, что такие меры личного понуждения к исполнению обязательств также применялись и в дореволюционной России. Недобросовестный налогоплательщик также был ограничен в праве передвижения. Тем самым, предусматривалась возможность лишения подписки о невыезде, и на основании решения предусматривался арест такого должника согласно главе 8 Устава гражданского судопроизводства.

В современной России, с одной стороны, такая практика поспособствовала бы наличию строгой дисциплины среди граждан, однако с другой стороны, такое положение может привести к проблеме отсутствия или наличия малого количества свободных мест в изоляторах и тюрьмах России.

В результате проведенных исследований, необходимо отметить, что данные предложенные пути совершенствования законодательства о налогах и сборах имеют цель способствовать наличию порядка в налоговой системе российского законодательства и способствовать совершенствованию комфортной налоговой жизни как для крупной организации, так и для малого предприятия в российском государстве.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Правовое регулирование исполнения обязанности по уплате сборов положило свое начало еще в далеком прошлом - Древней Руси. Пройдя долгий путь совершенствования и становления, данный институт стал более модернизированным и успешным, каким мы его видим сейчас, однако не стоит забывать, сколько ошибок и изменений претерпел данный институт. Тем не менее, многими учеными и цивилистами все еще продолжается усиленная работа по усовершенствованию данного института для будущих комфортных условий как для граждан, так и для государства в экономической сфере жизни общества и страны.

Более того, в настоящее время налоговое законодательство сформировало отдельные виды исполнения обязанностей по уплате сборов и налогов в Российской Федерации, которые способствуют развитию финансового института, а именно залог, поручительство, банковская гарантия, арест имущества, приостановление операций по счетам в банке, и пеня.

В силу того, что налоговые поступления являются основным источником формирования доходов российского современного государства, а также одним из важных элементов его успешной экономической политики. Стоит отметить, что в Российском государстве, налоговая обязанность в первую очередь определяет конституционный характер [37, с. 50].

Кроме того, принимая во внимание социальную значимость, обязанность уплачивать сборы и налоги является одним из важнейших элементов механизма правового регулирования в налоговом законодательстве; поэтому можно считать вполне оправданным, что повышенное внимание следует уделять совершенствованию механизма обеспечения соблюдения сборов и налогов как в нормотворческой деятельности, так и в научной. В свою очередь, результативность и высокая эффективность обеспечения выполнения таких обязательств существенно зависят от правоприменительной практики судебных и финансовых органов.

В свою очередь, стоит отметить, что основной силой института обеспечения исполнения обязанности по уплате сборов и налогов должен выступать стимул у граждан, точно и своевременно выполнять свои финансовые обязательства. Однако, в связи с уважительными или неуважительными причинами налогоплательщики не могут исполнить своевременно и в полном объеме свои денежные обязательства перед государством. С одной стороны, некоторые из них все же являются злостными уклонителями, но, с другой стороны, другие налогоплательщики, по ряду форс-мажорных обстоятельств, не могут исполнить свои налоговые обязательства, поскольку такие проблемы связаны с пробелами в законодательстве. Следовательно, законодателю стоит найти новые пути решения этой проблемы, побудить граждан не искать подводных камней, а наоборот повысить интерес своевременно вносить такие взносы. Поскольку, занижение или неуплата сумм налогов в целом приводит к эффекту безнаказанности, коллапсу и ухудшению «налоговой морали», что, следовательно, подрывает авторитет государственных органов. Итак, работа налоговых органов должна уделять приоритетное внимание борьбе с уклонением от уплаты пошлин и налогов, при этом, совершенствуя российское налоговое законодательство.

Немаловажным вопросом является и анализ зарубежного законодательства. В отличие от российского законодательства, многие страны имеют более усовершенствованную и функциональную модель регулирования уплаты сборов и налогов в государственную казну, например, современное налоговое законодательство Соединенных Штатов Америки, Швейцарии Великобритании, Дании, Армении применяет достаточно действенный и оптимальный способ, который направлен на борьбу с неуплатой сборов налогоплательщиками. Для оптимизации российского налогового законодательства стоит рассмотреть иностранную политику в области применения данного института, поскольку это могло бы способствовать сокращению расходов, приостановлению роста страховых

взносов и цен на товары и услуги. Особенно ученые отмечают налоговое законодательство Соединенных Штатов Америки, и их разумное применение взыскания на заработную плату работника, а также опыт в налоговом законодательстве Дании - заключение договоров со специальными организациями, где такая организация помогает исполнять обязанность по уплате сборов и налогов за налогоплательщика. Более того, отдельное внимание заслуживают и меры поощрения для добросовестных налогоплательщиков, в настоящее время многие иностранные государства применяют такую практику для эффективного пополнения бюджета страны, например такие страны как Индонезия или Дания.

Вовремя изучения такого института как способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, считаю целесообразным в первую очередь отметить пробелы в налоговом законодательстве теоретического характера, так как именно они обладают основополагающим началом построения судебной практики в налоговом производстве.

Таким образом, в ходе диссертационного исследования были выявлены следующие проблемы и их пути решения:

1) Различное понимание и толкование ареста имущества как способа обеспечения исполнения обязанности по уплате сборов и налогов судами и налоговыми органами.

В налоговом законодательстве понятие «арест» раскрывается как способ обеспечения исполнения решения о взыскании налога, штрафа или пени. В свою очередь, данное определение значительно сужает толкование ареста, в связи с этим, формируя разные точки зрения по данному вопросу. Так, как необходимо понимать арест, как способ обеспечения исполнения обязанности по уплате сборов или как способ обеспечения исполнения решения о взыскании сбора. Как правило, судебная практика еще сама не сформировала определенного решения по данной проблеме, тем самым, приводя в заблуждение судебные органы.

Анализируя судебную практику, можно сделать вывод о том, что понимание ареста как способа обеспечения исполнения обязательств по уплате сборов зависит от последовательности действий его применения на практике. Предлагается определить порядок применения ареста имущества и как должно выноситься решение о наложении ареста имущества. Так, может быть вынесено, в случае если налоговым органом уже вынесено решение о взыскании сумм задолженности со счетов налогоплательщика в банке (ст. 46 НК РФ). Следовательно, данное нововведение способствует раскрыть понятие арест имущества не только как способ обеспечения исполнения решения о взыскании сбора, но и а также как способ обеспечения исполнения обязанности по уплате сборов, поскольку поможет избежать многие противоречия в понимании данного института среди цивилистов и судебных органов.

2) Различное понимание и толкование пени как способа обеспечения исполнения обязанности по уплате сборов в налоговом законодательстве;

Одной из проблем среди ученых считается разное понимание правовой природы пени как способа обеспечения исполнения обязательств, такая проблема аналогична понимаю ареста имущества, которое раскрывалось ранее в данной работе.

Изначально в российском законодательстве пеня применялась как мера ответственности за нарушение законодательства, а не в качестве способа обеспечения исполнения налоговой обязанности. Так, в таком статусе пеня пробыла с 1991 по 1998 г., а с 1999 г. законодатель решил наделить новым статусом в качестве способа обеспечения исполнения налоговой обязанности. Так, на данный момент пеня приобрела два толкования и применения.

Согласно Постановлению № 11-П по налоговому праву суд относит пенью как праввосстановительную меру принудительного характера, с помощью которой происходит возмещение ущерба от несвоевременной и неполной уплаты налога, следовательно, не определяя ее как способ

обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов. Вместо того, чтобы определить правовую природу пени, законодатель просто определил ее в данный институт, приравнивая к ней и другие способы обеспечения исполнения обязательств. Следовательно, изменив правовую природу пени в налоговом праве, законодатель создал непростые условия для данного института, который является одним из основных фискальных инструментов в российском законодательстве.

Таким образом, предлагается, определить четкую правовую природу ареста имущества как способа обеспечения исполнения обязательства в налоговом законодательстве.

3) Злоупотребление налоговыми органами полномочиями в области применения процедуры приостановления операций по счетам.

Согласно ст. 76 НК РФ в случае если налогоплательщик не предоставит деклараций в 10 дневный срок, налоговый орган вправе применить данную процедуру. Однако практика показывает, что налоговым органам не достаточно налоговой декларации, они также запрашивают и другие формы отчетности - пояснения, бухгалтерские формы, справки и другие документы, которые связаны с уплатой и исчислением налога. Следовательно, не предоставление таких документов приводит к приостановлению операций по счетам.

Конечно, стоит отметить, что такая форма поведения налогового органа дисциплинирует налогоплательщика, но с другой стороны, такие действия со стороны налоговой не правомерны на данный момент. Таким образом, проанализировав и изучив судебную практику по данному вопросу, определенно, стоит внести изменения в п. 3 ст. 76 НК РФ, расширив перечень документов (пояснения, бухгалтерские формы, справки) по данному вопросу, где следовало бы считать действия налоговыми органами правомерными, поскольку такая практика все чаще находит свое применение в настоящее время.

4) Предложение изменения механизма процесса предоставления права на рассрочку и отсрочку налоговой задолженности для налогоплательщиков;

Ст. 64 НК РФ посвящена порядку и условиям предоставления рассрочки и отсрочки по уплате сбора, налога и страховых взносов.

Существуют случаи, когда налогоплательщики в силу уважительных обстоятельств не в состоянии уплатить причитающиеся суммы сборов в установленный срок, а именно, к примеру, причинение ущерба в результате технологической катастрофы, стихийного бедствия или иных обстоятельств непреодолимой силы. В отличие от налогового законодательства в гражданском определены четкие границы таких обстоятельств, которые регулируются п. 3 ст. 401 ГК РФ.

Так, данная проблематика следует из Постановления Пятого арбитражного апелляционного суда от 24 ноября 2011 г. N 05АП-7750/2011 по делу N А24-2304/2011. Следовательно, не согласившись с решением суда, считая его необоснованным и незаконным, ответчик обратился с апелляционной жалобой об его отмене. В обоснование об отсутствии вины в ненадлежащем исполнении обязательства приводит доводы, ссылаясь на непринятие истцом мер по урегулированию возникших между сторонами разногласий и неблагоприятные погодные условия, которые обусловили отсутствие проезда к пункту отгрузки угля. В свою очередь, из данной судебной практики можно сделать вывод о том, что никакие обильные снегопады или сильно пониженные температуры, которые сорвали или могут сорвать крупную сделку, не повлияют на решение суда в данном случае, так как в налоговом законодательстве отсутствует четкое определение обстоятельств, которые смогли бы относиться к обстоятельствам непреодолимой силы. Тем более, возвращаясь к отсрочке налоговой задолженности, налоговый орган откажет в подаче такого заявления.

Следовательно, предлагается в пп. 1 п. 2 ст. 64 НК РФ дополнить, уточнить и расширить перечень обстоятельств непреодолимой силы как результат уважительной причины для подачи заявления на получения

рассрочки и отсрочки по уплате сбора, налога и страховых взносов в налоговый орган.

5) Нецелесообразное применение сроков вступления в силу решений налоговых органов согласно п. 9 ст. 101 НК РФ и пп. 4 п. 3 ст. 140 НК РФ.

Немаловажным моментом для налогоплательщика является процедура принятия решения налоговым органом о привлечении его к ответственности за совершение налогового правонарушения. Согласно п. 9 ст. 101 НК РФ и пп. 4 п. 3 ст. 140 НК РФ по итогам рассмотрения решения и жалобы налоговый орган выносит решение. Однако, анализируя данные статьи, стоит заметить, что в первом случае решение вступает в силу в течение месяца или со дня принятия апелляционной жалобы, а во втором случае предусмотрено немедленное вступление в силу (п. 2 ст. 101.2 НК РФ).

Следовательно, данная ситуация ухудшает положение одного из лиц, не предоставляя возможности обжалования апелляционного решения налогового органа. Следовательно, в соответствии с п. 1 ст. 3 НК РФ не соблюдаются принципы всеобщности и равенства налогообложения (п. 1 ст. 3 НК РФ), так как такие процедуры должны проходить для всех налогоплательщиков на одном уровне, не ущемляя их права в налоговом производстве.

Следовательно, предлагается внести поправки в п. 2 ст. 101.2 НК РФ и установить месячный срок вступления в силу апелляционного решения.

Стоит отметить также, что в ходе исследования отдельных видов исполнения обязанностей по уплате сборов и налогов юридических лиц в Российской Федерации ранее были выявлены проблемы учеными цивилистами в данной области изучения. Удивительно, что вопросы, которые были затронуты в научных монографиях, статьях и диссертациях, на данный момент уже решены законодателем, и данные нормы действуют в российском законодательстве, что является хорошим показателем не бездействия законодателя.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

Нормативные правовые акты

1. Конституция Российской Федерации от 12 декабря 1993 г.: по состоянию на 21 июля 2014 г. // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2009. - № 4. – Ст. 445.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации Часть первая : от 31.07.1998 г. по состоянию на 29.10.2019 // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. - № 31 – Ст. 3824.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации Часть вторая : от 08.08.2000 г. по состоянию на 01.11.2019 // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2000. - № 32 – Ст. 3340.
4. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая: от 30.11.1994 г. по состоянию на 18.03.2019 // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1994. - № 32 – Ст. 3301.
5. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть вторая: от 26.01.1996 г. по состоянию на 03.07.2019 // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1996. - № 5 – Ст. 410.
6. Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации : от 14.11.2002 г. по состоянию на 17.10.2019 // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2002. - № 46 – Ст. 4532.
7. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях: от 30.12.2001 по состоянию на 02.12.2019 // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2002. - № 1 (ч.1). – Ст. 1.
8. Об исполнительном производстве : Федеральный закон от 02 октября 2007 г., № 229-ФЗ: ред. от 17.10.2019 // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2007. - № 41 – Ст. 4849.
9. Об ипотеке (залоге недвижимости) : Федеральный закон от 16 июля 1998 г., № 102-ФЗ: ред. от 02.08.2019 // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. - № 29 – Ст. 3400.

Специализированная литература

10. Акатьева М. Д. Банковская гарантия: особенности и преимущества // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. 2012. №1. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/bankovskaya-garantiya-osobennosti-i-preimuschestva> (дата обращения: 11.09.2019).
11. Ашмарина Е.М. Налоговое право / Е.М. Ашмарина. – М.: КНОРУС, 2016. – 63 с.
12. Безруков Геннадий Геннадьевич, Козырев Артем Владимирович Сущность налогов и налогового контроля // Journal of new economy. 2015. №1 (57). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/suschnost-nalogov-i-nalogovogo-kontrolya> (дата обращения: 15.09.2019).
13. Белых Д. Ю. Понятие налоговой обязанности и способов ее обеспечения // Проблемы экономики и юридической практики. 2008. №1. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/ponyatie-nalogovoy-obyazannosti-i-sposobov-ee-obespecheniya> (дата обращения: 15.09.2019).
14. Виноходова Г.В. Совершенствование практики взыскания задолженности организаций по налогам и сборам // Известия Великолукской государственной сельскохозяйственной академии. 2019. №2. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovershenstvovanie-praktiki-vzyskaniya-zadolzhennosti-organizatsiy-po-nalogam-i-sboram> (дата обращения: 15.11.2019).
15. Горшкова Л. Л. Приостановление операций по счетам налогоплательщика в банке // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2010. №17. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/priostanovlenie-operatsiy-po-schetam-nalogoplatelshika-v-banke> (дата обращения: 15.11.2019).
16. Гринь Олег Сергеевич Основные подходы к пониманию способов обеспечения исполнения обязательств // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина. 2016. №10 (26). URL:

- <https://cyberleninka.ru/article/n/osnovnye-podhody-k-ponimaniyu-sposobov-obespecheniya-ispolneniya-obyazatelstv> (дата обращения: 15.09.2019).
17. Жалонкина Ирина Юрьевна Основные направления повышения результативности применения способов исполнения обязанности по уплате налогов и сборов в Российской Федерации // Вестн. Том. гос. ун-та. Экономика. 2012. №2 (18). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osnovnye-napravleniya-povysheniya-rezultativnosti-primeneniya-sposobov-ispolneniya-obyazannosti-po-uplate-nalogov-i-sborov-v> (дата обращения: 12.09.2019).
 18. Землин А.И. Налоговое право / А.И. Землин. – М.: Форум-Инфра-М, 2005. – 7– 15 с.
 19. Казанкова Татьяна Николаевна, Соловьёва Анастасия Викторовна Правовая природа пени в налоговых правоотношениях // Символ науки. 2017. №4. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/pravovaya-priroda-peni-v-nalogovyh-pravootnosheniyah> (дата обращения: 16.09.2019).
 20. Каширина М.В., Колосова А.А. Особенности использования инструментов обеспечения обязанности по уплате налогов и сборов // Российское предпринимательство. – 2017. – № 6. – 1024 с.
 21. Козырин А.Н. Пеня по российскому налоговому праву: способ обеспечения исполнения налоговой обязанности или мера ответственности за нарушение налоговых правил? // Закон. – 2018. – № 7. – 1023 - 1024 с.
 22. Крохина Ю.А. Налоговое право / Ю.А. Крохина. – М.: Юрайт, 2015. – 176 с.
 23. Курбанов Р.А. Гражданское и торговое право зарубежных стран / Р.А. Курбанов. – М.: Проспект, 2015. – 176 с.
 24. Лазурина М.О. Налоги и налогообложение / М.О. Лазурина. – Ярославль: МФЮА, 2014. – 7 – 21 с.
 25. Матюшин А. В. Законодательство зарубежных стран о совершенствовании процедуры взыскания налоговой задолженности //

- Проблемы экономики и юридической практики. – 2009. – № 1. – 117 - 119 с.
26. Марченко М.Н. Сравнительное правоведение. Общая часть: Учебник для юридических вузов / М.Н. Марченко. – М.: Зерцало, 2016. – 247 с.
 27. Морозова И.Б. Исполнительное производство: учебно-практическое пособие / И.Б. Морозова, А.М. Треушников. – М.: Городец, 2007. – 109 с.
 28. Нажесткин А.С. Правовое регулирование ареста имущества налогоплательщика // Актуальные проблемы российского права. – 2010. – № 3. – 129 – 132 с.
 29. Нажесткин А.С. Правовое регулирование способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Нажесткин Алексей Сергеевич. - М., 2011. – 5 с.
 30. Нажесткин А.С. Система способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов // Бизнес в законе. – 2010. – № 1. – 67 с.
 31. Пилюян С.С. Приостановление операций по счетам в банках организаций и индивидуальных предпринимателей // Российское предпринимательство. 2008. №5-2. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/priostanovlenie-operatsiy-po-schetam-v-bankah-organizatsiy-i-individualnyh-predprinimateley> (дата обращения: 12.09.2019).
 32. Севостьянов И.А. Механизм принудительного взыскания налоговой задолженности: проблемы и пути решения // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. – 2016. – № 3 (62). – 84 с.
 33. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – М.: Дело, 1962. – кн. 5. – гл. 11. – 589 с.
 34. Сокол Роман Вячеславович. Приостановление операций по счетам в банках как способ обеспечения исполнения налоговой обязанности // Отечественная юриспруденция. – 2016. – №6 (8). – 83 с.

35. Соловьев Е.С. Актуальные проблемы принудительного исполнения налоговой обязанности в Российской Федерации // КАНТ. – 2015. – № 1 (14). – 59 с.
36. Толкушин А.В. История налогов в России / А.В. Толкушин. – М.: Юрист, 2001. – 85 с.
37. Цибизова Н.О. Трактовка налоговой обязанности по уплате налогов как конституционной // Вестник ПензГУ. – 2013. – № 3. – 50 с.

Материалы правоприменительной практики

38. Постановление Конституционного Суда РФ «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции» от 15.07.1999 N 11-П // Картоотека арбитражных дел. URL: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.11.2019).
39. Постановление Пленума Верховного Суда РФ "О применении судами законодательства при рассмотрении некоторых вопросов, возникающих в ходе исполнительного производства" от 17.11.2015 N 50 // Картоотека арбитражных дел. URL: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.11.2019).
40. Постановление Федерального Арбитражного Дальневосточного округа Хабаровского края от 28.05.2004 № Ф03-Ф73/04-2/1128 по делу № А73-8810/2003-14 (АИ-1/1) // Картоотека арбитражных дел. URL: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 03.11.2019).
41. Постановление Федерального Арбитражного суда Северо-Западного округа от 12.09.2005 № А26-2250/2005-28 по делу А26-2250/2005-28 // Картоотека арбитражных дел. URL: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 06.11.2019).
42. Постановление Федерального Арбитражного суда Центрального округа г. Калуги от 26.08.2011 № А35-9800/2010 по делу А35-9800/2010 //

- Картотека арбитражных дел. URL: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 03.11.2019).
43. Постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 24.11.2011 N 05АП-7750/2011 по делу N А24-2304/2011 // Картотека арбитражных дел. URL: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 16.11.2019).
44. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа г. Краснодара от 17.11.2013 по делу № А53-27089/2012 // Картотека арбитражных дел. URL: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 03.11.2019).
45. Апелляционное определение Свердловского областного суда г. Екатеринбурга от 12.05.2015 № 33-5684/2015 по делу № 33-5684/2015 // Картотека арбитражных дел. URL: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 01.11.2019).
46. Постановление Одиннадцатого Арбитражного апелляционного суда г. Самары от 27.01.2016 по делу № А65-14252/2015 // Картотека арбитражных дел. URL: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 02.11.2019).
47. О предложения по внесению изменений в части проведения налоговых проверок : Письмо ФНС России N ЕД-4-2/4335@ от 6 марта 2018 г. // Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс». – Режим доступа: по подписке.

Зарубежные источники

48. О таможенном регулировании в Республике Казахстан : Кодекс Республики от 26 декабря 2017, № 123-VI ЗРК : ред. от 03.04.2019 : [сайт] – URL: <https://online.zakon.kz> (дата обращения: 20.09.2019).
49. Об исполнительном производстве и статусе судебных исполнителей Республики Казахстан : Закон Республики Казахстан от 2 апреля 2010 г., № 261-IV : ред. от 24.04.2019 : [сайт] – URL: <https://online.zakon.kz> (дата обращения: 20.09.2019).
50. О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) : Кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 г., № 120-VI : ред. от

- 08.12.2019 : [сайт] – URL: <https://online.zakon.kz> (дата обращения: 20.09.2019).
51. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) от 19 декабря 2002 г., № 166-З : ред. от 30.12.2018 : [сайт] – URL: <https://online.zakon.kz> (дата обращения: 20.09.2019).
52. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) от 29 декабря 2009 г., № 71-З : ред. от 30.12.2018 : [сайт] – URL: <https://online.zakon.kz> (дата обращения: 20.09.2019).
53. Налоговый кодекс Республики Армения часть первая от 1 ноября 2016 г. : ред. от 23.09.2019 : [сайт] – URL: <https://base.spinform.ru> (дата обращения: 20.09.2019).
54. Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 17 октября 2008 г., № 230 : ред. от 21.11.2019 : [сайт] – URL: <https://online.zakon.kz> (дата обращения: 20.09.2019).
55. Гражданское уложение Германии (ГГУ) от 18 августа 1896 г. : ред. от 31.03.2013 : [сайт] – URL: [https:// pravoved.com](https://pravoved.com) (дата обращения: 20.09.2019).
56. Швейцарский обязательственный закон (Вместе с "Федеральным законом о дополнении Швейцарского гражданского кодекса...") от 30 марта 1911 г. : ред. от 01.03.2012: [сайт] – URL: [https:// pravoved.com](https://pravoved.com) (дата обращения: 20.09.2019).
57. Burgerlijk Wetboek. Boek 7. Bijzondere overeenkomsten. Titel 7. Opdracht. : [сайт] – URL: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0005290/2019-11-15> (дата обращения: 21.09.2019).
58. Гражданский кодекс Испании (Codigo Civil). Глава 4 1889 г. [сайт] – URL: <https://pravo.hse.ru/intprilaw/doc/040601> (дата обращения: 21.09.2019).
59. Гражданский кодекс (Кодекс Наполеона) от 21.03.1804 г. : ред. от 01.09.2011: [сайт] – URL: [https:// pravoved.com](https://pravoved.com) (дата обращения: 21.09.2019).