

Об избыточном характере обеспечительных мер налогового органа

Ильин Андрей Владимирович

Канд. экон. наук, доц. каф. конституционного и муниципального права
ORCID: 0000-0002-7257-2978, e-mail: ilinav2007@mail.ru

Сибирский институт управления – филиал Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, г. Новосибирск, Россия

Аннотация

Предметом исследования является институт обеспечительных мер налогового органа. Актуальность исследования обусловлена неполным исполнением решений налоговых органов, принятых по результатам налоговых проверок, что приводит к проблеме избыточного ограничения частной собственности организаций и индивидуальных предпринимателей. Цель исследования заключается в обосновании необходимости исключения из Налогового кодекса Российской Федерации обеспечительных мер налогового органа. В исследовании использовался анализ нормативной правовой базы, практики налогообложения, статистических данных, экономических публикаций, посвященных обеспечительным мерам налогового органа. Сделан вывод о наличии в существующем механизме взыскания налогов, пеней, штрафов многочисленных полномочий налоговых органов и иных государственных органов, дублирующих друг друга, имеющих избыточный характер и позволяющих при их использовании гарантировать исполнение решений налоговых органов, принятых по результатам налоговых проверок без обеспечительных мер.

Ключевые слова

Взыскание налога, налоговая проверка, обеспечительные меры, налоговый орган, налоговое администрирование

Для цитирования: Ильин А.В. Об избыточном характере обеспечительных мер налогового органа // Вестник университета. 2023. № 12. С. 142–151.



On the excessive nature of the tax authority interim measures

Andrey V. Ilin

Cand. Sci. (Econ.), Assoc. Prof. at the Constitutional and Municipal Law Department
ORCID: 0000-0002-7257-2978, e-mail: ilinav2007@mail.ru

Siberian Institute of Management – Branch of the Russian Presidential Academy of National Economy
and Public Administration, Novosibirsk, Russia

Abstract

The study subject is the interim measures' institute of the tax authority. The study relevance is due to the incomplete decisions' execution of tax authorities adopted based on the results of tax audits, which leads to the excessive restrictions' problem on private property of organizations and individual entrepreneurs. The study purpose is to substantiate the need to exclude interim measures of the tax authority from the Tax Code of the Russian Federation. The study used an analysis of the regulatory legal framework, taxation practices, statistical data, and economic publications on interim measures of the tax authority. The conclusion is made about the presence in the existing mechanism of collecting taxes, penalties, fines of tax authorities' numerous powers and other state bodies, duplicating each other, having an excessive nature and allowing, when used, to guarantee the decisions' execution of tax authorities adopted based on the tax audits' results without interim measures.

Keywords

Tax collection, tax audit, interim measures,
tax authority, tax administration

For citation: Ilin A.V. (2023) On the excessive nature of the tax authority interim measures. *Vestnik universiteta*, no. 12, pp. 142–151.



ВВЕДЕНИЕ

Для эффективного функционирования рыночной экономики государство декларирует развитие, поощрение и защиту частной собственности. Наличие действенного механизма защиты частной собственности, свободы предпринимательской деятельности важно в отношениях налогового контроля, когда налоговые органы начисляют значительные суммы налогов, пеней, штрафов организациям и индивидуальным предпринимателям. Одновременно в налоговых отношениях требуется обеспечить не только полноту и своевременность уплаты налогов в целях финансового обеспечения деятельности государства, но и ответственный подход налогоплательщиков к исполнению налоговой обязанности.

В системе мер налогового контроля ключевое значение имеют налоговые проверки, по результатам которых налоговыми органами выносятся решения. Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – РФ) предусматривает месячный срок на вступление решения в силу, после чего оно подлежит принудительному исполнению. Между тем наличие решения и его принудительное исполнение не гарантируют реального взыскания указанных в нем сумм налогов, пеней, штрафов.

Обеспечительные меры налогового органа как защитный инструмент в налоговых отношениях заимствован государством из гражданского и арбитражного процессов. Такие меры направлены на ускоренную, оперативную протекцию публичных интересов государства по исполнению решения налогового органа, принятого по результатам налоговой проверки за счет сохранения имущественного состояния налогоплательщика.

Предполагается, что налоговым органом установлен ущерб, причиненный бюджетной системе РФ налоговым правонарушением, возмещение которого нужно гарантировать действием обеспечительных мер. Кроме того, содействуя реальному взысканию налогов, пеней, штрафов и возмещению ущерба, причиненного бюджетной системе РФ, обеспечительные меры налогового органа повышают эффективность налогового контроля и способствуют неотвратимости наказания за совершение налогового правонарушения [1–3].

ИЗБЫТОЧНОСТЬ ОБЕСПЕЧИТЕЛЬНЫХ МЕР НАЛОГОВОГО ОРГАНА В ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ РОССИИ

Государство заявляет об отсутствии у субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность, негативных последствий от принятия налоговым органом обеспечительных мер. Сами обеспечительные меры налогового органа не содержат запрета на распоряжение имуществом, поэтому организация или индивидуальный предприниматель могут свободно владеть и пользоваться им в производственных целях.

Повышение государством шансов налогового органа на исполнение решения, принятого по результатам налоговой проверки и причем зачастую не вступившего в законную силу, происходит за счет прямого ограничения частной собственности налогоплательщика и свободы его предпринимательской деятельности. Даже допускаемая Налоговым кодексом РФ вариативность обеспечения рисков ущерба бюджетной системе РФ иными мерами, зависящими от инициативы налогоплательщика, создают ему дополнительные издержки.

В связи с этим в экономической литературе высказывается справедливая точка зрения о том, что применение налоговыми органами обеспечительных мер приводит к неисполнению налогоплательщиком договорных обязательств, нарушает своевременность его расчетов по договорам, негативно сказывается на деловой репутации, создает дополнительную финансовую нагрузку и снижает инвестиционную привлекательность российской экономики [4–6].

Автор настоящего исследования считает ошибочным введение в Налоговый кодекс РФ обеспечительных мер налогового органа в силу следующих доводов.

Во-первых, созданный государством механизм взыскания налогов, пеней, штрафов предусматривает многочисленные полномочия налоговых органов, которые во многом дублируют друг друга, носят избыточный характер и при условии их применения в практике налогообложения позволяют гарантировать реальность взыскания без использования обеспечительных мер.

Налоговому органу предоставлены полномочия по:

- 1) взысканию налога, пеней, штрафов за счет денежных средств и иного имущества налогоплательщика;
- 2) применению шести способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налога;
- 3) взысканию недоимки с взаимозависимой компании, которой проверяемая организация передала денежные средства и иное имущество.

Любые сделки налогоплательщика по отчуждению имущества налоговый орган может оспорить в рамках процедуры банкротства. Кроме того, в случае отсутствия (недостаточности) имущества, за счет которого возможно осуществить взыскание задолженности, процедура банкротства позволяет налоговому органу возлагать неисполненную организацией налоговую обязанность на лиц, контролирующих должника и несущих субсидиарную ответственность.

Уклонение от уплаты налогов в крупном или особо крупном размере подпадает под признаки составов налоговых преступлений в рамках расследования. На такие признаки состава налогового преступления у налогового органа есть полномочия для предъявления гражданского иска о взыскании с виновного налогов и пеней. Факты сокрытия налогоплательщиком имущества, за счет которого должен быть возмещен ущерб, причиненный бюджетной системе РФ, также подпадают под признаки состава налогового преступления.

За сокрытие налогоплательщиком имущества при задолженности в крупном размере, превышающем 2,25 млн руб., наказывают до трех лет лишения свободы, а при задолженности в особо крупном размере, превышающем 9 млн руб., наказывают до 7 лет лишения свободы. Указанные пороговые значения задолженности гораздо меньше сумм налогов, доначисляемых в среднем на одну выездную налоговую проверку организации или индивидуального предпринимателя. Так, за 10 месяцев 2022 г. налоговые органы в целом по РФ начисляли в среднем налогов на одну выездную налоговую проверку организации в размере 48,8 млн руб., а на индивидуального предпринимателя – 16 млн руб. Следовательно практически все налогоплательщики, у которых проведены выездные налоговые проверки, могут стать субъектами налогового преступления (в случае установления фактов сокрытия имущества).

Во-вторых, в Налоговом кодексе РФ отсутствует конкретный перечень оснований для принятия налоговым органом обеспечительных мер [7; 8]. Имеющиеся основания являются неопределенными, носят превентивный характер по отношению к возможным противоправным действиям налогоплательщика. Стремясь реализовать унифицированный и одновременно дифференцированный подход к налогоплательщикам, государство применяет оценочные категории и предоставляет налоговым органам полномочие принятия решения об обеспечительных мерах, исходя из своего внутреннего убеждения, а также с учетом особенностей каждого конкретного случая [9; 10].

Значительная свобода усмотрения налогового органа в наличии оснований для принятия обеспечительных мер приводит к произвольному и дискриминационному их применению, злоупотреблениям и противоречивой практике налогообложения. В экономической литературе отмечается частая отмена арбитражными судами незаконных решений налоговых органов о принятии обеспечительных мер [11; 12].

В-третьих, государство стремится к расширению сферы применения обеспечительных мер налогового органа. Оно заинтересовано в создании механизма обеспечения залогом в силу закона незадекларированных обязательств налогоплательщика с момента их возникновения, в повышении мотивации налогоплательщика к погашению долгов и к отказу от сокрытия имущества. Для создания условий гарантированной уплаты налога, начисленного в ходе налоговой проверки, Правительство РФ в 2021 г. предложило ввести в Налоговый кодекс РФ предварительные обеспечительные меры налогового органа.

Предложения Правительства РФ разрешают налоговому органу принимать предварительные обеспечительные меры и запрещать организации или индивидуальному предпринимателю отчуждать имущество после составления акта камеральной налоговой проверки или после вынесения решения о проведении выездной налоговой проверки [13]. Таким образом, предлагается сместить возможность применения налоговым органом обеспечительных мер со стадии вынесения решения по результатам налоговой проверки на более раннюю стадию назначения выездной налоговой проверки или оформления акта камеральной налоговой проверки.

Такие предложения обусловлены тем, что механизм обеспечения исполнения обязанности организации или индивидуального предпринимателя по уплате незадекларированных налогов отсутствует, а процесс проведения налоговых проверок и оформления их результатов является длительным. Поэтому в практике налогообложения имеются многочисленные примеры сокрытия имущества, за счет которого должен быть возмещен ущерб, причиненный государству налоговыми правонарушениями в период между датой, когда налогоплательщик узнал о проведении камеральной или выездной налоговой проверки, и датой вынесения решения налоговым органом по ее результатам.

Разделяя точку зрения о важности противодействия сокрытию налогоплательщиками имущества, за счет которого должен быть возмещен ущерб, причиненный государству налоговыми правонарушениями, нужно одновременно относиться критически к идее формирования ограничений для всех

налогоплательщиков. Созданный механизм взыскания налогов способен эффективно функционировать. Таким образом, государство обязано точно реагировать на конкретные случаи сокрытия имущества определенными налогоплательщиками, а не вводить в законодательство о налогах и сборах нормы, позволяющие ограничивать частную собственность всех организаций и индивидуальных предпринимателей, у которых проводятся налоговые проверки.

Сторонники предложения Правительства РФ высказывают мнения о том, что выездные налоговые проверки назначаются лишь в исключительных случаях, поэтому предварительные обеспечительные меры налогового органа не ориентированы на массовое применение и не должны существенно сказаться на добросовестных налогоплательщиках. Такие меры будут отдельным решением, распространяющимся не на все организации и индивидуальных предпринимателей, а только на тех из них, кто применяет агрессивные схемы ухода от налогообложения и отказывается от добровольного предоставления уточненных налоговых деклараций с доплатой налога.

Размер предварительных обеспечительных мер устанавливается налоговым органом исходя из показателей среднеотраслевой налоговой нагрузки. Изначально предлагалось применять предварительные обеспечительные меры только, если у налогоплательщика налоговая нагрузка была существенно меньше среднеотраслевой и в пределах суммы указанного налогового разрыва.

В результате дополнительных компромиссных решений в текущей редакции законопроекта определено, что предварительные обеспечительные меры не применяются, если отклонение от среднеотраслевой налоговой нагрузки у налогоплательщика составляет менее 10 % (3 млн руб.), или не превышает 1/12 от суммы налогов, уплаченных за три года, или менее 1/10 от кадастровой стоимости недвижимого имущества, не обремененного залогом.

Таким образом, предложения Правительства РФ расширяют сферу применения обеспечительных мер налогового органа, предусматривают их применение без установления у организации или индивидуального предпринимателя самого факта наличия недоимки и налогового правонарушения, что вступает в противоречие с декларируемой государством защитой частной собственности, свободой предпринимательской деятельности и презумпцией добросовестности налогоплательщика.

Целесообразно отразить действие предварительных обеспечительных мер налогового органа в цифровых данных. Если бы предложения Правительства РФ вступили в силу в 2021 г., они могли бы распространиться в 2021 г. на 2,975 тыс. проведенных камеральных налоговых проверок, выявивших налоговые правонарушения, а также на 7,765 тыс. выездных налоговых проверок у организаций и индивидуальных предпринимателей. В потенциальную сферу действия предварительных обеспечительных мер налогового органа в 2021 г. попадает общая сумма доначисленных по результатам налоговых проверок налогов, пеней, штрафов, составляющая 472 млрд руб. (табл.1).

Применение налоговым органом предварительных обеспечительных мер далеко не всегда оправдано. Из имеющейся общедоступной статистики Федеральной налоговой службы РФ (далее – ФНС) следует, что выездные налоговые проверки организаций эффективны в 95 % случаев, а индивидуальных предпринимателей – в 96 % (табл.1). Соответственно, у 5 % организаций и 4 % индивидуальных предпринимателей нет выявленных налоговых правонарушений и их частную собственность нельзя ограничивать предварительными обеспечительными мерами.

Например, в 2021 г. выездные налоговые проверки не выявили налоговых правонарушений у 320 организаций и 17 индивидуальных предпринимателей. За десять месяцев 2022 г. выездные налоговые проверки не обнаружили налоговых правонарушений у 300 организаций и 18 индивидуальных предпринимателей.

Таблица 1

Динамика камеральных и выездных налоговых проверок за период 2016–2022 гг.

Показатели	Годы						
	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022 (10 мес.)
Количество камеральных налоговых проверок, выявивших нарушения, тыс. шт.	2 254	3 014	3 529	2 442	2 383	2 975	1 852

Показатели	Годы						
	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022 (10 мес.)
Доначислено налогов, пеней, штрафов по результатам камеральных налоговых проверок, млн руб.	98 485	61 599	55 103	37 733	52 518	89 272	63 116
Количество выездных налоговых проверок организаций, шт.	22 602	17 564	12 553	8 275	5 491	7 244	7 383
Количество выездных налоговых проверок организаций, выявивших нарушения, шт.	22 410	17 338	12 275	7 920	5 231	6 924	7 083
Доначислено налогов, пеней, штрафов по результатам выездных налоговых проверок организаций, млн руб.	340 891	302 627	307 037	294 834	191 397	376 592	525 817
Количество выездных налоговых проверок индивидуальных предпринимателей, шт.	2 285	1 827	1 200	802	443	521	357
Количество выездных налоговых проверок индивидуальных предпринимателей, выявивших нарушения, шт.	2 268	1 796	1 177	784	427	504	339
Доначислено налогов, пеней, штрафов по результатам выездных налоговых проверок индивидуальных предпринимателей, млн руб.	7 824	7 155	6 315	3 475	4 526	6 185	7 338

Составлено автором по материалам источника [14]

Предлагая применять предварительные обеспечительные меры налогового органа после назначения выездной налоговой проверки или оформления акта камеральной налоговой проверки, нужно учитывать длительность проведения выездной налоговой проверки, оформления акта, рассмотрения материалов налоговой проверки и проведения дополнительных мероприятий налогового контроля.

Выездная налоговая проверка с учетом нескольких приостановлений ее проведения длится около 8 месяцев. Рассмотрение материалов налоговой проверки уполномоченный орган может переносить, и длительность такого процесса может выходить за пределы одного месяца, предусмотренного Налоговым кодексом РФ. На практике налоговые органы часто проводят дополнительные мероприятия налогового контроля, что означает еще один месяц на их проведение, затем около двух месяцев на составление дополнения к акту налоговой проверки (на предоставление возражений на дополнение к акту налоговой проверки, на окончательное рассмотрение материалов налоговой проверки и на вынесение решения). Все указанное время будут действовать предварительные обеспечительные меры налогового органа, ограничивая частную собственность организации или индивидуального предпринимателя.

СТАТИСТИКА НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

Рассматривая вопрос о целесообразности введения предварительных обеспечительных мер налогового органа после составления акта камеральной налоговой проверки или после вынесения решения о проведении выездной налоговой проверки, нужно учитывать статистику признания актов налоговых органов недействительными арбитражными судами.

Анализ статистики рассмотрения налоговых споров показывает, что доля удовлетворенных требований организаций и индивидуальных предпринимателей, оспаривающих акты налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, составила в 2017 г. 42,1 %, в 2018 г. – 38,3 %, в 2019 г. – 38,9 %, в 2020 г. – 35,7 %, в 2021 г. – 40,1 % (табл. 2). В относительном выражении сумма удовлетворенных требований организаций и индивидуальных предпринимателей составила в 2017 г. 4,8 %, в 2018 г. – 16,9 %, в 2019 г. – 3,6 %, в 2020 г. – 10,2 %, в 2021 г. – 8,9 %.

Динамика рассмотрения отдельных категорий налоговых споров за период 2017–2021 гг.

Категории	Показатели	Годы				
		2017	2018	2019	2020	2021
Об оспаривании актов налоговых органов, действий (бездействий) должностных лиц	Количество рассмотренных дел	11 994	12 102	10 220	6 781	5 676
	Количество дел, по которым требования удовлетворены	5 057	4 641	3 981	2 425	2 280
	Сумма заявленных требований, тыс. руб.	3 708 686	1 918 527	1 820 034	1 632 051	2 946 767
	Сумма удовлетворенных требований, тыс. руб.	177 766	324 721	65 031	166 175	263 831
О взыскании обязательных платежей и санкций	Количество рассмотренных дел	32 850	25 607	31 067	37 309	8 048
	Количество дел, по которым требования удовлетворены	9 762	3 117	19 020	6 963	1 347
	Сумма заявленных требований, тыс. руб.	17 240 331	14 629 834	16 026 762	10 316 222	21 613 050
	Сумма удовлетворенных требований, тыс. руб.	9 892 786	5 517 071	10 096 680	3 471 487	7 252 009

Составлено автором по материалам источника [15]

Несмотря на невысокий процент удовлетворенных требований организаций и индивидуальных предпринимателей по оспариваемой сумме, существенной доле удовлетворенных требований организаций и индивидуальных предпринимателей, оспаривающих акты налоговых органов, действий (бездействий) их должностных лиц, по количеству указывает на незаконные ограничения добросовестных налогоплательщиков.

Кроме того, нельзя забывать о случаях удовлетворения вышестоящими налоговыми органами жалоб организаций и индивидуальных предпринимателей, а также о полной или частичной отмене решений, вынесенных по результатам налоговых проверок. Даже если этих случаев немного, применение в таких ситуациях предварительных обеспечительных мер налоговыми органами является незаконным.

Рассматривая вопрос о целесообразности введения предварительных обеспечительных мер налогового органа после составления акта камеральной налоговой проверки или после вынесения решения о проведении выездной налоговой проверки, нужно также учитывать статистику удовлетворения арбитражными судами заявлений налоговых органов о взыскании с организаций и индивидуальных предпринимателей налогов, пеней, штрафов.

Из табл. 2 следует, что доля удовлетворенных требований налоговых органов составила в 2017 г. 29,7 %, в 2018 г. – 12,1 %, в 2019 г. – 61,2 %, в 2020 г. – 18,6 %, в 2021 г. – 16,7 %. В относительном выражении сумма удовлетворенных требований налоговых органов к организациям и индивидуальным предпринимателям составила в 2017 г. 57,3 %, в 2018 г. – 37,7 %, в 2019 г. – 62,9 %, в 2020 г. – 33,6 %, в 2021 г. – 33,5 %. Невысокий процент удовлетворения арбитражными судами требований налоговых органов вновь указывает на незаконные ограничения добросовестных налогоплательщиков.

Таким образом, результаты проведенных выездных налоговых проверок и рассмотрения налоговых споров в арбитражных судах в целом доказывают достаточно спорный характер применения налоговыми органами предварительных обеспечительных мер ко всем организациям и индивидуальным предпринимателям после назначения выездной налоговой проверки или оформления акта камеральной налоговой проверки. Запрет на отчуждение имущества без согласия налогового органа в будущем может существенно сказаться на добросовестных налогоплательщиках, привести к незаконному ограничению их частной собственности и необходимости возмещения в полном объеме причиненных убытков.

Важно отметить, что появление в Налоговом кодексе РФ обеспечительных мер налогового органа стало одной из причин сокращения обеспечительных мер арбитражного суда, являющихся ускоренным средством защиты частной собственности организаций и индивидуальных предпринимателей в налоговых спорах.

Анализ имеющейся общедоступной статистики ФНС РФ указывает на тенденцию снижения числа запретов налоговыми органами по принудительному взысканию с организаций и индивидуальных

предпринимателей оспариваемых налогов, пеней, штрафов, доначисленных по результатам налоговых проверок (табл. 3). Если в 2009 г. арбитражные суды приостановили действия налоговых органов по взысканию 103,1 млрд руб., то в 2018 г. этот показатель составил 41,8 млрд руб. (меньше в 2,4 раза).

Таблица 3

Динамика приостановленных к взысканию налогов, пеней, штрафов за период 2010–2018 гг.

Показатели	Годы									
	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Приостановленные к взысканию налоги, пени, штрафы в связи с вынесением судебного акта о приостановлении	102,3	84,1	60,2	63,5	54,0	54,9	55,4	49,2	49,9	41,8
Приостановленные к взысканию налоги, пени, штрафы в связи с вынесением решения вышестоящего налогового органа о приостановлении	0,8	0,1	0,1	0,1	0,06	0,1	0,08	0,04	0,06	1,0
Приостановленные к взысканию налоги, пени, штрафы в целом	103,1	84,2	60,3	63,7	54,0	55,1	55,4	49,2	49,9	42,8

Составлено автором по материалам источника [16]

Применение обеспечительных мер налогового органа вступает в противоречие с использованием обеспечительных мер арбитражного суда и приводит к коллизиям, к конкуренции Налогового кодекса РФ и Арбитражного процессуального кодекса РФ, к неопределенности для налогоплательщиков, а также не позволяет обеспечить надлежащую защиту частных и публичных интересов.

Автор полагает, что в период течения трехмесячного срока на судебное обжалование решения налогового органа, принятого по результатам налоговой проверки, в отношении налогоплательщика не должны применяться ограничения частной собственности, а при его обращении в арбитражный суд – до рассмотрения налогового спора. В случае неоспаривания налогоплательщиком решения налогового органа, принятого по результатам налоговой проверки, либо рассмотрения спора в пользу налогового органа, исполнение такого решения должно обеспечиваться не только за счет имущества организации, но и за счет имущества контролирующих ее лиц, что уже реализовано в законодательстве РФ и активно применяется в практике налогообложения.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Целесообразно исключить обеспечительные меры налогового органа из Налогового кодекса РФ. Существующий механизм взыскания налогов, пеней, штрафов предусматривает многочисленные полномочия налоговых органов и иных государственных органов, которые во многом дублируют друг друга, носят избыточный характер и позволяют гарантировать реальность взыскания без обеспечительных мер (при условии применения на практике).

Расширение сферы применения обеспечительных мер налогового органа вступает в противоречие с декларируемой государством защитой частной собственности, свободой предпринимательской деятельности и презумпцией добросовестности налогоплательщика. Результаты рассмотрения налоговых споров в арбитражных судах указывают на достаточно спорный характер применения налоговыми органами предварительных обеспечительных мер ко всем организациям и индивидуальным предпринимателям после назначения выездной налоговой проверки или после оформления акта камеральной налоговой проверки.

Библиографический список

1. Бычков А.И. Принятие налоговыми органами обеспечительных мер. *Бухгалтерский учет*. 2018;(8):28–32.
2. Чернешева А.А. Обеспечительные меры налогового органа. *Наука, культура, образование: актуальные вопросы, достижения и инновации. Сборник статей Международной научно-практической конференции*. 2021. 115–119 с.

3. Разумова И. Обеспечительные меры приняты правомерно. *ЭЖ-Юрист*. 2017;36:7–9.
4. Егорова Л.И. Как налоговые органы будут примерять обеспечительные меры. *Бухгалтерский учет*. 2020;3:12–17.
5. Зарипов В.М. Налоговые угрозы стабильности бизнеса и меры по их устранению. *Известия Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова*. 2011;1:208–213.
6. Зотиков Н.З. Обеспечительные меры по п.10 ст. 101 Налогового кодекса Российской Федерации: практика применения. *Вестник университета*. 2021;2:101–107.
7. Ларионова В.А., Малахова Ю.В. Применение налоговыми органами обеспечительных мер: проблемы и пути решения. *Актуальные проблемы учеба налогообложения и развития ключевых сфер экономики*. 2021;5:42–45.
8. Боровикова Е.В. Направления совершенствования налогообложения и практики налогового администрирования в России. *Экономика и бизнес: теория и практика*. 2020;3: 67–73.
9. Русаковский Я.В. Обеспечительные меры в налоговом процессе: проблемы применения и исполнения. В кн.: *Общество, образование, наука: современные тезисы*. 2022. С. 89–94.
10. Гришина О.П. О принудительном взыскании налоговой недоимки с личных счетов ИП. *Аптека: бухгалтерский учет и налогообложение*. 2021;4:72–78.
11. Львова Я.А. Применение налоговым органом обеспечительных мер во внесудебном порядке. *Налоговые споры: теория и практика*. 2009;4:37–46.
12. Орлова О.Е. Арест счета по результатам налоговой проверки. *НДС: проблемы и решения*. 2020;10:65–73.
13. Российская Федерация. Основные направления бюджетной налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов. https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_396691/?ysclid=lp9vg0zvh4621723228 (дата обращения: 01.10.2023).
14. Федеральная налоговая служба Российской Федерации. *Статистика и аналитика*. https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/12241965/ (дата обращения: 01.10.2023).
15. Федеральная налоговая служба Российской Федерации. *Статистика о представленных физическими лицами в налоговые органы уведомления об осуществлении деятельности по оказанию услуг физическим лицам для личных, домашних и (или) иных подобных нужд*. https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/selfemployed/
16. (дата обращения: 02.10.2023).
17. Федеральная налоговая служба Российской Федерации. Данные по формам статистической налоговой отчетности. https://www.nalog.gov.ru/rn18/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 02.10.2023).

References

1. Bychkov A.I. Adoption of interim measures by tax authorities. *Accounting*. 2018;(8):28–32. (In Russian).
2. Cherneshev A.A. Interim measures of the tax authority. *Science, culture, education: topical issues, achievements and innovations. Collection of articles of the International Scientific and Practical Conference*. 2021. 115–119 pp. (In Russian).
3. Razumova I. Interim measures taken lawfully. *EJ-Lawyer*. 2017;36:7–9. (In Russian).
4. Egorova L.I. How the tax authorities will try on interim measures. *Accounting*. 2020;3:12–17. (In Russian).
5. Zaripov V.M. Tax Threats to Business Stability and Measures to Eliminate Them. *Russian University of Economics named after G.V. Plekhanov*. 2011;1:208–213. (In Russian).
6. Zotikov N.Z. Interim measures under clause 10 of Art. 101 of the Tax Code of the Russian Federation: practice of application. *Vestnik universiteta*. 2021;2:101–107. (In Russian).
7. Larionova V.A., Malakhova Yu.V. Application of interim measures by tax authorities: problems and solutions. *Actual problems of studying taxation and development of key areas of the economy*. 2021;5:42–45. (In Russian).
8. Borovikova E.V. Areas of improvement of taxation and practice of tax administration in Russia. *Economics and Business: Theory and Practice*. 2020;3: 67–73. (In Russian).
9. Rusakovskiy Y.V. Interim measures in the tax process: problems of application and execution. In: *Society, education, science: modern theses*. 2022. Pp. 89–94 (In Russian).
10. Grishina O.P. On the forced collection of tax arrears from personal accounts of individual entrepreneurs. *Pharmacy: accounting and taxation*. 2021;4:72–78. (In Russian).
11. Lvova Ya.A. Application of interim measures by the tax authority out of court. *Tax disputes: theory and practice*. 2009;4:37–46. (In Russian).
12. Orlova O.E. Arrest of the account based on the results of the tax audit. *VAT: problems and solutions*. 2020;10:65–73. (In Russian).

13. Russian Federation “Consultant Plus”. *The main directions of the budget tax and customs tariff policy for 2022 and for the planning period of 2023 and 2024*. https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_396691/?ysclid=lp9vg0zvh4621723228 (accessed 01.10.2023). (In Russian).
14. The Federal Tax Service of the Russian Federation. *Statistics and analytics*. https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/12241965/ (accessed 01.10.2023). (In Russian).
15. Federal Tax Service of the Russian Federation. *Statistics on notifications submitted by individuals to the tax authorities on the performance of activities involving the provision of services to individuals for personal, domestic and (or) other similar needs*. https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/selfemployed/ (accessed:02.10.2023). (In Russian).
16. Federal Tax Service of the Russian Federation. *Data on statistical tax reporting forms*. https://www.nalog.gov.ru/rn18/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (accessed: 02.10.2023). (In Russian).