

УДК 336.2

## ДОЛГОВОЕ НАЛОГОВОЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВО

А. В. Красюков

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 20 мая 2010 г.

**Аннотация:** статья посвящена анализу правоотношения, складывающегося в процессе принудительного взыскания недоимки, задолженности по пеням и штрафам. На основе выделенных в науке признаков налогового обязательства делается вывод об обязательственном характере данных правоотношений. Исследуются предпосылки и последствия трансформации налогового обязательства в долговое налоговое обязательство.

**Ключевые слова:** обязанность, обязательство, имущество, деньги, отношения, налог, равенство, воля, юридический факт, долг.

**Abstract:** article is devoted to the analysis of the legal relationship developing in the course of compulsory collecting of a shortage, debts on fines and penalties. On the basis of the signs of the tax obligation allocated in a science the conclusion about obligations character of the given legal relationship becomes. Preconditions and consequences of transformation of the tax obligation in the debt tax obligation are investigated.

**Key words:** duty, the obligation, property, money, relations, the tax, equality, will, the legal fact, debt.

В целях обеспечения выполнения публичной обязанности по уплате законно установленных налогов и сборов и возмещения ущерба, понесенного казной в результате ее неисполнения, законодатель вправе устанавливать меры принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства.

Такие меры могут быть как правосознательными, обеспечивающими исполнение налогоплательщиком его конституционной обязанности по уплате налогов, т.е. погашение недоимки и возмещение ущерба от несвоевременной и неполной уплаты налога, так и штрафными, возлагающими на нарушителей дополнительные выплаты в качестве меры ответственности (наказания)<sup>1</sup>.

Разная правовая природа восстановительных и штрафных мер предполагает разную форму их реализации. Долгое время логика правового регулирования соблюдалась в налоговом праве, и восстановительные меры (меры защиты) в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей применялись в бесспорном порядке, а штрафные меры

---

249

---

<sup>1</sup> 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»: постановление Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 г. № 11-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1999. № 30. Ст. 3988.

– в судебном. Однако в связи с необходимостью разгрузить арбитражные суды сначала ввели беспспорный порядок взыскания штрафов до 50 тысяч рублей с организаций и до 5 тысяч рублей с индивидуальных предпринимателей, а затем полностью унифицировали порядок взыскания недоимки, пени и штрафов.

Основанием применения мер государственного принуждения всегда является отказ лица от добровольного исполнения предписания, содержащегося в норме права. При этом принуждение реализуется только в правоохранительных правоотношениях<sup>2</sup>.

Принуждение в налоговых отношениях подлежит применению в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязанности по уплате (перечислению) налога или сбора. Не имеет правового значения, был ли это умышленный отказ или неосторожность со стороны налогоплательщика. Для применения штрафных санкций важно установить способ неисполнения налоговой обязанности, а также наличие или отсутствие иных элементов состава налогового правонарушения.

Поскольку изначально налоговое обязательство представляет собой регулятивное правоотношение, а принуждение реализуется лишь в рамках охранительного, то можно утверждать, что принудительное исполнение обязанности по уплате налога или сбора происходит в форме самостоятельного правоотношения, возникающего в результате трансформации налогового обязательства.

Для трансформации налогового обязательства необходимо наступление двух юридических фактов: истечение срока уплаты налога (сбора) и неисполнение либо ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога (сбора). После наступления указанного факта юридическое содержание налогового обязательства меняется: у налогоплательщика возникает дополнительная обязанность – уплатить пеню за каждый день просрочки (при наличии состава налогового правонарушения – еще штраф), а у государства (муниципального образования) в лице налогового органа – соответствующее право требовать погашения недоимки, уплаты пени (штрафа).

На данном этапе изменение юридического содержания носит незначительный характер, поскольку центр активного поведения все еще остается на стороне должника, который обязан своими активными действиями погасить недоимку и задолженность по пеням. Однако некоторые элементы активности в реализации правоотношения появляются и на стороне кредитора. Так, право кредитора на получение недоимки и пеней (штрафа) реализуется путем направления налогоплательщику требования об уплате налога (сбора, пени, штрафа).

Требование представляет собой индивидуальный (правоприменительный) акт налогового органа, исполняющий следующие функции:

- 1) информационно-пресекательную;
- 2) юридического факта;
- 3) обязательной досудебной претензии.

---

<sup>2</sup> См.: *Сергина В. В.* Принуждение по советскому праву. Воронеж, 1991. С. 46–47.

1. Поскольку налоговые отношения построены на презумпции добросовестности налогоплательщика, сам факт неисполнения или ненадлежащего исполнения обязанности по уплате налога (сбора) еще не свидетельствует о намеренном нарушении налогового законодательства. Поэтому, прежде всего, требование призвано известить налогоплательщика о возникновении задолженности. Сам факт такого извещения, помимо прочего, направлен на пресечение противоправного деяния и восстановление нарушенных прав государства (муниципального образования).

2. Направление требования является обязательным этапом в порядке принудительного взыскания налогового долга, так как принудительное взыскание возможно только в пределах сумм, указанных в требовании. Более того, срок добровольного исполнения требования, вернее его истечение, является тем юридическим фактом, с которым связано начало исчисления практически всех сроков принудительного взыскания.

3. Судебный порядок реализации долгового налогового обязательства наделяет требование еще одной функцией – оно выполняет роль обязательной досудебной претензии, ненаправление которой влечет отказ в рассмотрении дела о взыскании налогового долга.

Требование направляется налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту) тем налоговым органом, в котором он состоит на учете, в форме, утвержденной приказом ФНС России<sup>3</sup>.

Информационно-пресекательная функция требования предполагает особенно тщательное регулирование его содержания с целью довести до сведения налогоплательщика весь комплекс информации о сложившейся задолженности и о последствиях ее непогашения. Требование об уплате налога должно содержать сведения о сумме задолженности по налогу, размере пеней, начисленных на момент направления требования, сроке уплаты налога, установленного законодательством о налогах и сборах, сроке исполнения требования, а также мерах по взысканию налога и обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, которые применяются в случае неисполнения требования налогоплательщиком.

Во всех случаях требование должно содержать подробные данные об основаниях взимания налога, а также ссылку на положения законодательства о налогах и сборах, которые устанавливают обязанность налогоплательщика уплатить налог.

Если размер недоимки, выявленный в результате налоговой проверки, позволяет предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, в направляемом требовании должно содержаться предупреждение об обязанности налогового органа в случае неуплаты сумм недоимки, пеней и штрафов

---

<sup>3</sup> Об утверждении форм требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа, документа о выявлении недоимки у налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и мер принудительного взыскания задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему Российской Федерации : приказ ФНС РФ от 1 декабря 2006 г. № САЭ-3-19/825@ // Рос. газ. 2006. 22 дек.

в полном объеме в установленный срок направить материалы в органы внутренних дел для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Несмотря на довольно подробное регламентирование в НК РФ содержания требования об уплате налога, не обошлось без пробелов, восполненных правовой позицией ВАС РФ, согласно которой в требовании необходимо также указывать дату, с которой начинают начисляться пени, и ставку пеней<sup>4</sup>.

Для наиболее эффективного выполнения информационно-пресекательной функции требование гарантировано должно поступить налогоплательщику или его уполномоченному представителю. Поэтому требование об уплате налога по общему правилу должно быть передано руководителю (законному или уполномоченному представителю) организации или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату получения этого требования. Лишь в случае невозможности вручить его указанными выше способами, оно направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма. Данная фикция направлена против недобросовестных налогоплательщиков, уклоняющихся от получения требования.

Налоговый кодекс РФ устанавливает минимальный срок для исполнения требования – 10 календарных дней с момента его получения налогоплательщиком. Налоговый орган вправе установить более продолжительный срок с учетом конкретных обстоятельств.

Срок направления требования налогоплательщику зависит от того, каким образом была обнаружена недоимка. Если недоимка была обнаружена в результате проведения налоговой проверки, то требование должно быть направлено не позднее 10 рабочих дней с даты вступления в силу решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Если же о недоимке налоговым органам стало известно при проведении иных мероприятий налогового контроля или из других источников, то требование должно быть направлено не позднее трех месяцев со дня выявления недоимки.

Несмотря на то, что срок направления требования сформулирован законодателем как пресекательный, последствий его пропуска в НК РФ не предусмотрено, как не предусмотрено и возможности восстановления в случае пропуска по уважительной причине. Пробел в налоговом законодательстве был устранен практикой арбитражных судов, согласно которой пропуск налоговым органом срока направления требования об уплате налога не влечет изменения порядка исчисления сроков принудительного взыскания налога, пеней, установленных НК РФ<sup>5</sup>. Это озна-

---

<sup>4</sup> О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации : постановление Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 // Вестник ВАС РФ. 2001. № 7.

<sup>5</sup> Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17 марта 2003 г. № 71, п. 6 // Вестник ВАС РФ. 2003. № 5.

чает, что направление требования об уплате налога (штрафа) за пределами установленных сроков не увеличивает периода, предусмотренного для принятия решения о беспорном взыскании налога (штрафа) или для обращения в суд. То есть требование считается направленным в последний день установленного законом срока, и отсчет срока исполнения требования начинается также с этой даты.

В случае, если обязанность налогоплательщика, налогового агента или плательщика сборов по уплате налога или сбора изменилась после направления требования об уплате налога, сбора, пеней и штрафа, налоговый орган обязан направить указанным лицам уточненное требование. Нередко данной нормой пользуются налоговые органы для направления повторного требования с целью восстановить пропущенные сроки принудительного взыскания. Поэтому в НК РФ необходимо закрепить правило, сложившееся в арбитражной практике, о том, что направление уточненного требования не влияет на сроки принудительного взыскания налогового долга.

Неисполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) требования об уплате налога (пени, штрафа) приводит к дальнейшей трансформации юридического содержания долгового налогового обязательства, в результате которого центр активного поведения смещается со стороны должника на сторону кредитора. Государство (муниципальное образование) в лице налоговых органов приобретает право – обязанность по взысканию в судебном или беспорном порядке недоимки, задолженности по пеням и штрафам, а налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) – обязанность не препятствовать активному поведению другой стороны обязательства.

Порядок взыскания, как правило, зависит от категории налогоплательщика. В отношении организаций и индивидуальных предпринимателей меры налогового принуждения применяются в беспорном (внесудебном) порядке, а в отношении физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, – в судебном.

Из данного правила существует ряд исключений. Только судебный порядок взыскания может быть применен к следующим организациям и индивидуальным предпринимателям:

1. К организациям, которым открыт лицевой счет, т.е. к бюджетным организациям, являющимся распорядителями и получателями бюджетных средств. В данном случае запрет на внесудебное взыскание денежных средств с лицевых счетов можно расценить как приоритет бюджетного права над налоговым. Исполнение бюджета по расходам более важно для государства, чем оперативность в исполнении долгового налогового обязательства. Судебный порядок взыскания в данном случае служит дополнительной гарантией от необоснованного вмешательства в бюджетный процесс.

2. К организациям, являющимся в соответствии с гражданским законодательством РФ зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), основные (преобладающие, участвующие) общества (предприятия) которых более трех месяцев не исполняют обязанность по уплате налога (сбора) в случаях, когда на счета первых в банках поступает выручка за

реализуемые товары (работы, услуги) основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий), а также к организациям, являющимся в соответствии с гражданским законодательством РФ основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями), зависимые (дочерние) общества (предприятия) которых более трех месяцев не исполняют обязанности по уплате налога (сбора) в случаях, когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) зависимых (дочерних) обществ (предприятий).

В данном случае долговое налоговое обязательство подлежит исполнению не самим налогоплательщиком, а взаимозависимым с ним лицом, получающим выгоду от его хозяйственных операций. Судебный порядок в этом случае применяется в связи с необходимостью установить сложный фактический состав, дающий возможность возложить бремя исполнения долгового налогового обязательства на третье лицо: 1) характер отношений налогоплательщика и данного лица должен соответствовать отношениям основного (преобладающего) и зависимого (дочернего) обществ; 2) налоговый долг должен существовать более трех месяцев; 3) выручка от деятельности налогоплательщика должна поступать на счет этого третьего лица; 4) невозможность взыскания задолженности с самого налогоплательщика.

3. К организации или индивидуальному предпринимателю, если их обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика.

4. К организациям, возникшим в результате выделения или раздела налогоплательщика. Для возложения на них солидарной обязанности по уплате налогового долга также необходимо установить сложный фактический состав, что предпочтительнее делать в рамках состязательного судебного разбирательства, а не в одностороннем порядке.

Во всех рассмотренных выше случаях судебный порядок реализации долгового налогового обязательства выступает в качестве дополнительной гарантии прав налогоплательщика или третьих лиц, на которых возлагается исполнение его обязанностей. Необходимость в такой дополнительной гарантии обусловлена, в основном, повышенной сложностью правоприменения в рассмотренных выше обстоятельствах, требующей максимальной беспристрастности и высокой квалификации.

### ***Беспорный (внесудебный) порядок взыскания***

Беспорный порядок взыскания налогового долга подразделяется на две стадии: 1) взыскание за счет денежных средств, находящихся на счетах в банке; 2) взыскание за счет иного имущества налогоплательщика. Данные стадии обязательно реализуются последовательно и не могут применяться одновременно. Лишь в случае отсутствия у налогоплательщика счета в банке взыскание может начинаться сразу со второй стадии.

1. Взыскание налога за счет денежных средств на счетах в банке производится по решению налогового органа путем направления в банк, в котором открыты счета налогоплательщика (налогового агента) – орга-

низации или индивидуального предпринимателя, поручения налогового органа на списание и перечисление в бюджетную систему Российской Федерации необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика.

Взыскание налога может производиться с рублевых расчетных (текущих) счетов, а при недостаточности средств на рублевых счетах – с валютных счетов налогоплательщика (налогового агента). С депозитных и ссудных счетов взыскание не допускается.

Решение о взыскании принимается не позднее двух месяцев после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога. Поскольку данный срок является пресекательным и восстановлению не подлежит, решение о взыскании, принятое после его истечения, считается недействительным и исполнению не подлежит. В этом случае налоговый орган может обратиться в суд с иском о взыскании с налогоплательщика причитающейся к уплате суммы налога. Заявление может быть подано в суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

Решение о взыскании доводится до сведения налогоплательщика (налогового агента) в течение шести дней после вынесения указанного решения. В случае невозможности вручения решения о взыскании налогоплательщику (налоговому агенту) под расписку или передачи иным способом, свидетельствующим о дате его получения, решение о взыскании направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней со дня направления заказного письма.

Поручение налогового органа на перечисление сумм налога в бюджетную систему Российской Федерации направляется в банк, в котором открыты счета налогоплательщика (налогового агента), в течение одного месяца со дня принятия решения о взыскании и подлежит безусловному исполнению банком в очередности, установленной гражданским законодательством Российской Федерации. Исходя из ст. 855 ГК РФ и постановления Конституционного Суда РФ от 23 декабря 1997 г. № 21-П<sup>6</sup> налоги и сборы подлежат перечислению в третью очередь.

Поручение налогового органа на перечисление налога должно содержать указание на те счета налогоплательщика (налогового агента), с которых должно быть произведено перечисление налога, и сумму, подлежащую перечислению.

Взыскание налога с валютных счетов налогоплательщика (налогового агента) производится в сумме, эквивалентной сумме платежа в рублях по курсу Центрального банка РФ, установленному на дату продажи валюты. При взыскании средств, находящихся на валютных счетах, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа одновременно с поручением на перечисление налога направляет поручение банку на продажу не позднее следующего дня валюты налогоплательщика (налогового агента). Расходы, связанные с продажей иностранной валюты, осуществляются за счет налогоплательщика (налогового агента).

---

<sup>6</sup> Собр. законодательства Рос. Федерации. 1997. № 52. Ст. 5930.

Как уже упоминалось, не производится взыскание налога с депозитного счета налогоплательщика (налогового агента), если не истек срок действия депозитного договора. При наличии указанного договора налоговый орган вправе дать банку поручение на перечисление по истечении срока действия депозитного договора денежных средств с депозитного счета на расчетный (текущий) счет налогоплательщика (налогового агента), если к этому времени не будет исполнено направленное в этот банк поручение налогового органа на перечисление налога.

Поручение налогового органа на перечисление налога исполняется банком не позднее одного операционного дня, следующего за днем получения им указанного поручения, если взыскание налога производится с рублевых счетов, и не позднее двух операционных дней, если взыскание налога производится с валютных счетов, если это не нарушает порядка очередности платежей, установленного гражданским законодательством Российской Федерации.

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика (налогового агента) в день получения банком поручения налогового органа на перечисление налога такое поручение помещается в картотеку № 2 к счету и исполняется по мере поступления денежных средств на эти счета не позднее одного операционного дня, следующего за днем каждого такого поступления, и не позднее двух операционных дней, следующих за днем каждого такого поступления на валютные счета, если это не нарушает порядка очередности платежей, установленного гражданским законодательством Российской Федерации.

2. Для перехода ко второй стадии внесудебного взыскания необходимо наступление одного из следующих юридических фактов: либо недостаточность, либо отсутствие денежных средств на счетах налогоплательщика (налогового агента), либо отсутствие информации о счетах налогоплательщика (налогового агента). Законодательно не определено, в течение какого срока должны отсутствовать денежные средства на счете налогоплательщика (налогового агента) для установления факта недостаточности денежных средств. Следовательно, налоговый орган вправе взыскать налог за счет иного имущества налогоплательщика (налогового агента), когда его поручение не было исполнено в первый же день поступления в банк.

До начала взыскания за счет имущества налоговый орган обязан прекратить взыскание за счет денежных средств на счетах в банке посредством либо отзыва поручений из банка, либо приостановления их действия. Однако следует учитывать, что, отзывав поручения из банка, налоговый орган не сможет направить их повторно в случае невозможности взыскания за счет имущества. Поэтому налоговые органы, как правило, приостанавливают действие поручений, не отзывая их из банка.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) производится по решению руководителя (заместителя руководителя) налогового органа путем направления в течение трех дней с момента вынесения такого решения соответствующего постановления судебному приставу-исполнителю для исполнения. Таким образом, налоговый орган



одновременно принимает два практически идентичных по содержанию акта: решение и постановление. Решение является правоприменительным актом, направляется налогоплательщику (налоговому агенту) и может быть им оспорено. Решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) принимается в течение одного года после истечения срока исполнения требования об уплате налога.

Постановление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента), по сути, является исполнительным документом и должно содержать:

- фамилию, имя, отчество должностного лица и наименование налогового органа, выдавшего указанное постановление;

- дату принятия и номер решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика или налогового агента;

- наименование и адрес налогоплательщика-организации или налогового агента-организации либо фамилию, имя, отчество, паспортные данные, адрес постоянного места жительства налогоплательщика – индивидуального предпринимателя или налогового агента – индивидуального предпринимателя, на чье имущество обращается взыскание;

- резолютивную часть решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя;

- дату вступления в силу решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя;

- дату выдачи указанного постановления.

Исполнительные действия должны быть совершены, а требования, содержащиеся в постановлении, исполнены судебным приставом-исполнителем в двухмесячный срок со дня поступления к нему указанного постановления. Данный срок не является пресекательным, последствий его несоблюдения не установлено. Следовательно, исполнение постановления может производиться и более двух месяцев.

В случае взыскания налога за счет имущества, не являющегося денежными средствами, налогоплательщика (налогового агента) обязанность по уплате налога считается исполненной с момента реализации имущества налогоплательщика (налогового агента) – и погашения задолженности налогоплательщика (налогового агента) за счет вырученных сумм. Однако, когда задолженность считается погашенной, законодатель не установил. Представляется необходимым применить по аналогии норму ст. 45 НК РФ о моменте исполнения обязанности по уплате налога (сбора) бюджетными организациями, поскольку Федеральная служба судебных приставов-исполнителей тоже относится к их числу.

Таким образом, задолженность считается погашенной с момента отражения на лицевом счете территориального подразделения Федеральной

службы судебных приставов – исполнителей операции по перечислению денежных средств, вырученных от продажи имущества налогоплательщика (налогового агента) в бюджетную систему.

### **Судебный порядок взыскания**

В случае отсутствия или утраты права на беспорное взыскание налогового долга налоговый орган вправе обратиться в суд с иском о взыскании налога за счет имущества, в том числе денежных средств на счетах в банке и наличных денежных средств, данного налогоплательщика в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога.

Исковое заявление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика – физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, должно быть подано в суд (мировому судье) общей юрисдикции, а за счет имущества налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя – в арбитражный суд.

Налоговый орган должен подать исковое заявление в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

К исковому заявлению о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика может прилагаться ходатайство налогового органа о наложении ареста на имущество ответчика в порядке обеспечения искового требования, при наличии оснований для применения обеспечительных мер. С момента наложения ареста на имущество и до перечисления вырученных сумм в бюджетную систему Российской Федерации пени за несвоевременное перечисление налогов не начисляются.

Рассмотрение дел по искам о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика производится в соответствии либо с гражданским процессуальным законодательством, либо арбитражным процессуальным законодательством Российской Федерации в зависимости от категории ответчика.

Взыскание налога за счет имущества производится судебными приставами-исполнителями на основании выданного судом исполнительного листа последовательно в отношении:

- 1) денежных средств на счетах в банке;
- 2) наличных денежных средств;
- 3) имущества, переданного по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;
- 4) другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи, определяемого в соответствии со ст. 446 ГПК РФ.

Момент погашения налогового долга в данном случае идентичен соответствующему моменту в беспорном порядке, рассмотренном выше.

Таким образом, правоотношение по взысканию налогового долга отвечает всем основным признакам обязательственного правоотношения:

1) имущественный характер, так как его предметом являются денежные средства и иное имущество налогоплательщика;

2) распределительный характер, поскольку опосредует перемещение средств из сферы производства в сферы обращения и потребления;

3) относительный характер, так как складывается между строго определенными участниками;

4) реализуется как за счет активного поведения обязанного субъекта, так и за счет активного поведения управомоченного лица.

Данное правоотношение может быть отнесено к числу обязательственных, в связи с этим можно говорить о долговом налоговом обязательстве.

В налоговом обязательстве должник не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства<sup>7</sup>.

Соответственно задолженность по налогам и иным обязательным платежам – это особая часть имущества организации-недоимщика, являющаяся предметом обязательственных правоотношений между организацией и государством. Задолженность по уплате налогов и иных обязательных платежей – долг организации, чужое имущество, чужие денежные средства, находящиеся во владении организации-недоимщика<sup>8</sup>.

В силу долгового налогового обязательства налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) обязан уплатить сумму налогового долга<sup>9</sup>, а государство (муниципальное образование) в лице уполномоченных органов имеет право требовать ее уплаты, а в случае бездействия обязанного лица вправе своими активными действиями в установленном законом порядке изъять причитающуюся ему часть имущества должника.

---

<sup>7</sup> По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции»: постановление Конституционного Суда РФ от 17 октября 1996 г. № 20-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1997. № 1. Ст. 197.

<sup>8</sup> См.: *Титов А. С.* Недоимка : правовое регулирование взыскания. М., 2003. С. 43–44.

<sup>9</sup> Подробнее о налоговом долге см.: *Красюков А. В.* Безнадежные долги по налогам и сборам : понятие и процедура списания. М., 2006. С. 11–71.

*Воронежский государственный университет*

*Красюков А. В., кандидат юридических наук, преподаватель кафедры финансового права*

*E-mail: kav0502080@mail.ru*

*Тел.: 8(4732) 55-84-79*

*Voronezh State University*

*Krasyukov A. V., Candidate of Legal Science, Lecturer of the Financial Law Department*

*E-mail: kav0502080@mail.ru*

*Tel.: 8(4732) 55-84-79*