

УДК 336.02

НАЛОГОВО-ПРОЦЕССУАЛЬНЫЕ СРОКИ НА СТАДИИ ПРИНУДИТЕЛЬНОГО ИСПОЛНЕНИЯ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОМ ЕГО НАЛОГОВОЙ ОБЯЗАННОСТИ

М. Е. Рогатнева

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 19 сентября 2012 г.

Аннотация: в статье рассматриваются некоторые налогово-процессуальные сроки, действующие на такой стадии налогового процесса, как стадия принудительного исполнения налогоплательщиком его налоговой обязанности; затрагиваются основные проблемы, связанные с данными сроками и анализируются варианты их возможного решения.

Ключевые слова: налоговый процесс, налогово-процессуальный срок, стадия принудительного исполнения налогоплательщиком его налоговой обязанности.

Abstract: in the article is considered some tax-procedural limits, operating at such stage of tax process, as a stage of enforcement by the taxpayer of his tax obligation; the main problems connected with these limits are mentioned and versions of their possible decision are analyzed.

Key words: tax process, tax-procedural limit, stage of enforcement by the taxpayer of his tax obligation.

Обязанность платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57 Конституции РФ) не всегда исполняется налогоплательщиками добровольно. В результате неисполнения ее в срок у налогового органа появляется законное право взыскать недоимку, установленную Налоговым кодексом РФ (далее – НК РФ).

Следует отметить, что весь комплекс процессуальных действий, совершаемых правоприменительными органами (налоговыми органами), по принудительному исполнению налогоплательщиком его налоговой обязанности, представляет собой самостоятельную стадию налогового процесса.

Налоговое законодательство устанавливает различный, зависящий от статуса налогоплательщика, порядок принудительного взыскания налога¹. Однако в настоящей статье рассматривается только порядок взыскания в отношении налогоплательщика – организации, индивидуального предпринимателя или налогового агента, который носит бесспорный характер. Что же касается судебного порядка, осуществляемого в отношении физического лица, то он не может быть отнесен к налоговому процессу, так как суд не относится к правоприменительным органам, являющимся участниками налогово-процессуальных отношений.

385

¹ См.: Налоговое право России : учеб. для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина. М., 2004. С. 287.

Более того, в рамках данной стадии налогового процесса выделяются два самостоятельных производства: а) производство по взысканию налога за счет денежных средств налогоплательщика в банке; б) производство по взысканию налога за счет иного имущества налогоплательщика².

Следуя положениям ст. 45 НК РФ³, представляется очевидным, что направление требования об уплате налога является первоначальным этапом на стадии принудительного взыскания налога.

Для того чтобы определить, в какие сроки такого рода требование направляется налоговым органом, необходимо обратиться к нормам НК РФ. Прежде всего, данный налогово-процессуальный срок дифференцирован в НК РФ. Так, есть общий срок направления требования, который равен трем месяцам со дня выявления недоимки (п. 1 ст. 70 НК РФ)⁴. И есть специальный по отношению к первому срок, установленный в п. 2 ст. 70 НК РФ, который применяется к требованию, выносимому по результатам налоговой проверки, и равен десяти дням с даты вступления в силу соответствующего решения (решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения). Однако последний целесообразнее относить к стадии привлечения к налоговой ответственности, нежели к стадии принудительного исполнения налогоплательщиком его налоговой обязанности. Так, следующим после вынесения решения о привлечении лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах процессуальным действием является направление налоговым органом этому лицу требования об уплате пеней и штрафа в сроки, установленные п. 2 ст. 70 НК РФ.

Несмотря на попытку законодателя достаточно детально регламентировать в НК РФ всю процедуру, касающуюся направления требования об уплате налога, на этом этапе нередко возникают споры между налоговыми органами и налогоплательщиками, предметом которых выступает вопрос о последствиях несоблюдения сроков направления данного требования налоговым органом налогоплательщику. При этом позиция высших судебных инстанций по данному поводу не является полностью

² См.: Сапрыкина И. А. Процессуальные нормы налогового права : дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2009. С. 72.

³ О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования : федер. закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2006. № 31 (ч.1). Ст. 3436. С. 13048.

⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации (ч. I) : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824. С. 7190. Данный срок предусмотрен для тех случаев, когда недоимка выявляется вне рамок проведения налоговой проверки, например, на основании информации, полученной от органов, осуществляющих государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним (ст. 85 НК РФ); от контрагентов или иных лиц, располагающих информацией о деятельности налогоплательщика, в порядке, установленном п. 2 ст. 93.1 НК РФ.

однозначной. Так, согласно существующей арбитражной практике по многочисленным жалобам, направляемым как налогоплательщиками, так и налоговыми органами, суды не приходят к единому мнению по поводу того, признавать ли требование об уплате налога или сбора недействительным в случае пропуска срока его направления, установленного в НК РФ. Одни суды, по сути, занимают позицию налоговых органов и приходят к выводу о том, что в случае пропуска срока, закрепленного в ст. 70 НК РФ, требование не должно признаваться недействительным. К примеру, ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 09.06.2009 З Ф04-3415/2009(8471-А03-31) по делу № А03-12447/2008-18 установил: из анализа указанной выше нормы следует, что срок направления требования, установленный в ст. 70 НК РФ, не является пресекательным и законодательство о налогах и сборах не содержит последствий его несоблюдения, а потому нарушение налоговым органом срока направления требования само по себе не является основанием для признания требования недействительным, следовательно, не нарушает права налогоплательщика⁵.

Согласно разъяснениям Президиума Высшего Арбитражного суда РФ, изложенным в п. 13 Информационного письма от 11.08.2004 № 79, требование об уплате налога может быть признано недействительным, если только оно не соответствует фактической обязанности налогоплательщика по уплате налога или если нарушения требований, предъявляемых к его содержанию, являются существенными⁶.

Аналогичные выводы содержатся и в ряде других постановлений арбитражных судов различных уровней (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 02.03.2011 по делу № А58-2815/10, Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 02.03.2010 № 09АП-28420/2009-АК по делу № А40-71930/09-87-427, Постановление ФАС Поволжского округа от 19.01.2009 по делу № А65-4567/2008)⁷.

Аналогичной позиции придерживаются не только арбитражные суды, но и ряд авторов, изучающих вопросы, связанные со взысканием налога. Так, О. В. Пантюшов отмечает, что направление требования за пределами установленных ст. 70 НК РФ сроков само по себе не влечет недействительности требования об уплате налога (штрафа). Пропуск срока направления требования не является необходимым и достаточным условием для признания недействительным требования об уплате налога⁸. М. В. Королева также считает, что нарушение срока направления требования само по себе не является нарушением прав налогоплательщика⁹.

⁵ URL: <http://kad.arbitr.ru/>

⁶ См.: Справ.-правовая система «КонсультантПлюс».

⁷ URL: <http://kad.arbitr.ru/>

⁸ См.: Пантюшов О. В. Требование об уплате налога (штрафа) // Налоговые споры. 2008. № 12. С. 43.

⁹ См.: Королева М. В. К вопросу об обжаловании требования об уплате налога // Налоги и финансовое право. 2011. № 1. С. 119.

Что же касается противоположной позиции относительно вышеуказанного вопроса, интересной представляется мнение, изложенное ФАС Центрального округа в Постановлении от 01.03.2011 по делу № А23-2813/10А-21-125. Так, он приходит к выводу, что направление требования об уплате налога (сбора, пени, штрафа) в установленный законом срок является одной из гарантий защиты прав налогоплательщиков и нарушение налоговым органом этого срока следует рассматривать как существенное нарушение прав налогоплательщика. Иное толкование закона означало бы признание за налоговыми органами права на произвольное продление срока направления требования. В связи с этим довод налогового органа о том, что срок направления требования, установленный в ст. 70 НК РФ, не является пресекательным, в случае его пропуска исчисление срока принудительного взыскания налога производится исходя из совокупности сроков, установленных в ст. 70 и 46 НКРФ, обоснованно отклонен судами.

При изложенных обстоятельствах суд кассационной инстанции считает, что у судов имелись достаточные основания для вывода о несоответствии оспариваемого требования налогового органа положениям налогового законодательства¹⁰.

Подводя итог вышеприведенным примерам из арбитражной судебной практики по вопросу, считать ли пресекательной природу срока направления требования об уплате налога, или же относить его к разряду организационных налогово-процессуальных сроков, можно прийти к выводу, что пока не удастся выработать единой позиции по данному вопросу на уровне правоприменения¹¹.

Для того чтобы требование было действительным, налоговый орган должен соблюдать порядок его направления, поэтому законодатель не только закрепил срок направления требования, но и четко определил данный порядок. Так, в соответствии с п. 6 ст. 69 НК РФ требование об уплате налога может быть передано руководителю организации (е

¹⁰ ФАС Московского округа в постановлениях от 03.07.2009 № КА-А40/6081-09 по делу № А40-72308/08-129-346 и от 19.02.2009 № КА-А40/788-09 по делу № А40-41312/08-4-116 также приходит к выводу о необходимости признания недействительным требования об уплате налога, направленного с нарушением срока, установленного ст. 70 НК РФ.

¹¹ Отметим, что украинский налоговый законодатель избрал иной способ закрепления срока, в течение которого должно быть направлено требование об уплате так называемой суммы денежного обязательства. Так, в новом Налоговом кодексе Украины в ст. 59.3 установлен не максимальный период времени, в рамках которого налоговым органом может быть направлено требование, а, напротив, минимальный срок, не ранее которого оно может быть направлено, а именно не ранее первого рабочего дня по окончании предельного срока уплаты суммы денежного обязательства (<http://news.liga.net/>). Однако, на наш взгляд, такая практика законодательного закрепления анализируемого срока не представляется положительной, так как не связывает налоговые органы какими-либо временными пределами и позволяет направить требование по истечении значительного периода времени после окончания срока уплаты суммы налога.

законному или уполномоченному представителю) или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку, направлено по почте заказным письмом или передано в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи. В случае направления указанного требования по почте заказным письмом оно считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

Следует обратить внимание на то, что в данном случае законодатель воспользовался таким приемом законодательной техники, как фикция¹². Такая ситуация не случайна. Дело в том, что именно с требованием об уплате налога связан весь последующий процесс принудительного исполнения налоговой обязанности, что следует из буквального понимания п. 3 ст. 46 НК РФ. Поэтому, с одной стороны, важно, чтобы требование надлежащим образом было направлено его адресату (однако не всегда имеется возможность вручить такого рода требование лично налогоплательщику), с другой стороны, в целях не допущения чрезмерного затягивания рассматриваемой налогово-процессуальной стадии во времени, в случае невозможности по каким-либо причинам вручить данное требование непосредственно ее получателю, законодатель прибегнул к данному приему.

После того, как налоговый орган направил требование об уплате налога, оно должно быть исполнено его адресатом в течение определенного периода времени. Данный срок является не процессуальным, а материальным, хотя и действует в рамках общего механизма принудительного взыскания суммы недоимки. Тем не менее этот срок имеет непосредственное значение для определения того, будет ли дальше продолжаться процесс принудительного взыскания недоимки, или же он прекратится в связи с исполнением налогоплательщиком требования об уплате налога. Минимальный срок исполнения требования в редакции последнего Федерального закона, вносящего изменения в НК РФ (Федерального закона от 27 июля 2010 г. № 229-ФЗ), составляет восемь дней (соответственно рабочих дней) с даты получения указанного требования.

Неисполнение требования в установленный в нем срок является моментом начала второго этапа принудительного взыскания суммы недоимки¹³, а именно принятия решения о взыскании сумм за счет денежных

¹² М. В. Карасева отмечает, что фикции, содержащиеся в части 1 НК РФ именно как технико-юридический прием, использованный законодателем, обеспечивают правовую политику налоговой справедливости и ясности налогового законодательства. Они выполняют две функции: а) устраняют юридическую неопределенность в отношениях между налогоплательщиком и налоговым органом; б) обеспечивают оптимизацию юридической практики, т.е. упрощают подход к весьма сложным явлениям со стороны правоприменяющих и правоисполняющих органов. См.: Карасева М. В. Бюджетное и налоговое право России : (политический аспект). М., 2003. С. 134.

¹³ См.: Архипов А. А. Сроки добровольного и принудительного исполнения обязанности по уплате налогов и сборов // Налоговое законодательство. 2010. № 1. С. 12.

средств на счетах налогоплательщика (ст. 46 НК РФ)¹⁴, решения о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (ст. 47 НК РФ)¹⁵.

Нельзя не отметить тот факт, что законодатель предусмотрел весьма благоприятные сроки для принятия решения налоговым органом о взыскании в бесспорном порядке, в частности за счет денежных средств налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя. Максимальный срок для принятия решения подобного рода, закрепленный в НК РФ, не должен превышать двух месяцев с момента истечения срока, указанного в требовании об уплате налога. Данный срок имеет пресекательную природу, и законодатель четко определил негативные последствия его нарушения, которые выражаются в признании решения о взыскании, принятого после истечения указанного срока, недействительным и не подлежащим исполнению.

Однако, если истек срок для принятия решения о взыскании в бесспорном порядке, это вовсе не означает, что государство лишается права взыскать соответствующую сумму недоимки. В данном случае законодатель предусмотрел возможность налогового органа обратиться в суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя причитающейся к уплате суммы налога. Срок для подачи заявления подобного рода составляет шесть месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Более того, даже пропуск указанного срока можно восстановить путем подачи соответствующего заявления в суд, указав при этом уважительность причины такого пропуска.

После принятия решения о взыскании суммы недоимки налоговый орган обязан довести его 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 письма¹⁶.

Использование фикции при определении срока направления решения о взыскании налогоплательщику связано с принятием Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ. Данная конструкция заимствована законодателем из других более ранних случаев закрепления сроков таким путем (п. 6 ст. 69, абз. 2 п. 5 ст. 100 НК РФ) и помогает разрешить ситуацию, когда вручить решение непосредственно налогоплательщику не представляется возможности.

¹⁴ О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования : федер. закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ. С. 13048–13050.

¹⁵ См.: Там же. С. 13050–13052.

¹⁶ См.: Там же. С. 13049.

Следующим налогово-процессуальным действием, которое совершает налоговый орган в рамках рассматриваемой стадии, является направление поручения на перечисление сумм налога в бюджетную систему Российской Федерации в банк, в котором открыты счета налогоплательщика (налогового агента). Исходя из данной нормы, можно заключить, что срок для такого направления не установлен. На практике предложений по решению данного вопроса несколько¹⁷.

После того как налоговый орган направил соответствующее поручение, события могут развиваться в двух направлениях. Если на счетах налогоплательщика в банке достаточно денежных средств, то банк, исполняя поручение налогового органа, тем самым завершает стадию принудительного исполнения налогоплательщиком его налоговой обязанности. Однако возможна ситуация, когда на счетах налогоплательщика недостаточно денежных средств, или они вообще отсутствуют. В таком случае в действие вступает следующее налогово-процессуальное производство – производство по взысканию налога за счет иного имущества налогоплательщика.

В целом относительно производства по взысканию суммы недоимки за счет имущества налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя можно пояснить следующее. Для такого порядка взыскания также отсутствуют какие-либо ограничительные максимальные сроки для принятия решения о взыскании. Однако в отличие от предыдущего налогово-процессуального производства сроки при таком порядке представляют собой наиболее продолжительные периоды времени. В частности, решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика принимается в течение одного года после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Тогда как срок для обращения с заявлением в суд в случае пропуска вышеуказанного срока составляет два года со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога.

Такая ситуация не случайна и логически вытекает из норм Налогового кодекса нашего государства, закрепляющих порядок взыскания суммы недоимки. Так, взыскание суммы недоимки за счет иного имущества налогоплательщика может осуществляться только после того, как предыдущее налогово-процессуальное производство – производство по взысканию налога за счет денежных средств в банке – не принесло положительных результатов, т.е. соответствующие суммы не были перечислены в бюджетную систему РФ. При этом и в первом, и во втором производстве момент, с которого начинает течь срок для принятия решения о взыска-

¹⁷ Позиция 1. Инкассовое поручение должно быть направлено в банк в течение срока, отведенного для принятия решения о взыскании за счет денежных средств.

Позиция 2. Инкассовое поручение должно быть направлено в банк в течение срока, отведенного для принятия решения о взыскании за счет имущества.

Позиция 3. Срок направления инкассового поручения в банк не ограничен. См. подробнее: Справ.-правовая система «КонсультантПлюс».

нии, одинаковый и исчисляется с момента истечения срока исполнения требования об уплате налога. При первоначальном взыскании, т.е. за счет денежных средств на счетах налогоплательщика, решение о таком взыскании принимается, как уже было указано, максимально в период, не превышающий шести месяцев. Однако и этот срок можно восстановить. Поэтому законодатель и установил такие продолжительные сроки для принятия решения о взыскании за счет иного имущества налогоплательщика, так как в этих периодах времени еще и учитывается то время, которое налоговый орган затратил на предыдущее налогово-процессуальное производство.

При этом заслуживает внимания то обстоятельство, что срок принятия решения о взыскании за счет имущества налогоплательщика, который составляет один год после истечения срока исполнения требования об уплате налога, появилось в Налоговом кодексе РФ лишь в результате принятия Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ. А в еще более поздней редакции Налогового кодекса РФ, вследствие принятия Федерального закона от 27 июля 2010 г. № 229-ФЗ¹⁸, по аналогии с порядком взыскания недоимки за счет денежных средств была предоставлена возможность для обращения в суд с заявлением на случай пропуска срока принятия решения.

Продолжая сравнивать налогово-процессуальные сроки данного производства с предыдущим, можно отметить также следующие моменты. Во-первых, в случае взыскания суммы недоимки за счет иного имущества налогоплательщика в отличие от взыскания за счет денежных средств на его счетах после принятия руководителем налогового органа решения о таком взыскании на него законодательно не возлагается обязанность вручить данное решение налогоплательщику. Остается предполагать, что законодатель либо забыл о необходимости установления данного срока, либо вообще не посчитал нужным в данном случае уведомлять налогоплательщика в течение какого-то определенного периода времени о принятом решении.

Исходя из вышеуказанного, вполне логичным, на наш взгляд, является вывод о необходимости дополнения п. 1 ст. 47 НК РФ формулировкой, содержание которой сводится к тому, что срок доведения до сведения налогоплательщика (налогового агента) соответствующего решения аналогичен сроку, установленному в абз. 2 п. 3 ст. 46 НК РФ. Это позволит, с одной стороны, повысить ответственность налогового органа перед налогоплательщиком в отношении необходимости сообщения ему о принятых

¹⁸ О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования: федер. закон от 27 июля 2010 г. № 229-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2010. № 31. Ст. 4198. С. 8240–8272.

решениях, а с другой – гарантировать право последнего на получение информации о предстоящем взыскании налога за счет его имущества.

Во-вторых, для второго налогово-процессуального производства в отличие от первого характерно наличие четко установленного срока для направления решения о таком взыскании судебному приставу-исполнителю для исполнения, продолжительность которого равна трем дням с момента его вынесения. Тогда как, что уже было указано, срок для направления поручения в банк на перечисление сумм налога в бюджетную систему РФ законодательно не определен, назначение которого, по сути, состоит в том же, что и у решения о взыскании за счет иного имущества. Однако обязанность налогового органа направить решение о взыскании судебному приставу-исполнителю в определенный срок не подкрепляется никакими негативными последствиями в случае его нарушения. Это не может не свидетельствовать о недоработке законодателя, так как позволяет налоговому органу затягивать во времени процесс взыскания.

Воронежский государственный университет

*Рогатнева М. Е., аспирант кафедры
финансового права*

*E-mail: manyu6@rambler.ru
Тел.: 8-951-545-39-85*

Voronezh State University

*Rogatneva M. E., Post-graduate Student
of the Financial Law Department*

*E-mail: manyu6@rambler.ru
Tel.: 8-951-545-39-85*