

УДК 347.73

## ПОНЯТИЕ ПРОЦЕССУАЛЬНЫХ ГАРАНТИЙ ПРИНУЖДЕНИЯ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

В. Н. Бенья

*Воронежский государственный университет*

Поступила в редакцию 8 июля 2013 г.

**Аннотация:** *раскрывается понятие процессуальных гарантий принуждения в налоговом праве, приводится авторская классификация процессуальных гарантий налогового принуждения.*

**Ключевые слова:** *налог, принуждение, процессуальные гарантии.*

**Abstract:** *this article deals with the concept of procedural safeguards in the tax law enforcement, is the author's classification of the procedural safeguards of tax enforcement.*

**Key words:** *tax, coercion, procedural safeguards.*

Принуждение выступает необходимым элементом налоговых правоотношений, поскольку добровольное исполнение налоговой обязанности хотя и презюмируется, но не рассматривается законодателем в качестве исключительного. С помощью принудительных инструментов законодатель разъясняет потенциальные последствия неисполнения налоговой обязанности добровольно, в установленный срок и с соблюдением правил, установленных налоговым законодательством. Обязанность уплатить налоги гарантируется различными видами принуждения, установленными налоговым, административным и уголовным правом. К одним из главных отличий налоговых правоотношений от других имущественных отношений относится неравенство сторон, поскольку они характеризуются подчинением одной стороны – налогоплательщика, другой – государству в лице его органов<sup>1</sup>.

Принуждение подразумевает неблагоприятное воздействие на субъекта правонарушения, влекущее для него последствия материального (штрафные санкции) или организационного (приостановление деятельности) характера. Объектом принуждения выступает финансово-хозяйственная деятельность налогоплательщика, а в некоторых случаях – и иного лица, совершившего налоговое правонарушение. Цель налогового принуждения – обеспечение исполнения налоговой обязанности.

Понятие юридических гарантий достаточно подробно исследовалось в научной литературе. Так, В. Н. Скобелкин занимает позицию, в соответствии с которой нормы права и деятельность на их основе имеют

---

329

---

<sup>1</sup> См.: *Гриценко В. В.* Гражданин как субъект налогового права в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1995. С. 15 ; *Нажесткин А. С.* Правовое регулирование способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. С. 13.

самостоятельное значение юридических гарантий<sup>2</sup>. С. Н. Братусь обращал внимание на то, что юридические гарантии заключены как в самих правовых нормах, регулирующих общественные отношения путем установления прав и обязанностей, так и в тех нормах, в рамках которых осуществляется юрисдикция при нарушении этих обязанностей и тем самым обеспечивается посредством государственного принуждения реализация материального субъективного права и исполнения нарушенной или новой обязанности<sup>3</sup>.

Воспользовавшись этим подходом, разделим юридические гарантии налогового принуждения на материально-правовые и процессуальные. Материально-правовыми гарантиями с учетом цели налогового принуждения выступают нормы НК РФ, устанавливающие ответственность за совершение налоговых правонарушений (гл. 16 и 18 НК РФ). И. И. Кучеров, А. Ю. Кикин обоснованно указывают, что в основе применения мер налогово-процессуального принуждения лежит факт совершения налогового правонарушения, а сами меры заключаются в совершении уполномоченными органами и их должностными лицами определенных действий, которые носят принудительный характер по отношению к налогообязанным лицам, ограничивают их права и создают им лишения имущественного характера<sup>4</sup>. Однако указанные авторы в перечень мер налогово-процессуального принуждения необоснованно, на наш взгляд, включают процессуальные действия, совершаемые при осуществлении мероприятий налогового контроля или же при производстве по делу о налоговом правонарушении: например, допрос свидетеля, осмотр (обследование) помещений и др.

Следует отделить процессуальные действия от мер налогово-процессуального принуждения, поскольку иначе получится, что принуждение в налоговом праве охватывает все производство по делу или все этапы проведения мероприятий налогового контроля, тогда как принудительный характер здесь допускается, но совершенно необязателен. Так, проверяемая организация может чинить препятствия к проведению выездной проверки, а может не чинить, в результате проверки могут быть выявлены нарушения законодательства, а могут быть и не выявлены, т.е. вопрос о принудительном воздействии на налогообязанное лицо может возникнуть только в потенциале.

Ю. А. Крохина отмечает, что процессуальные налоговые правоотношения производны от материальных, возникают на основе процессуальных предписаний, предусматривают процессуальные права и обязанности субъектов налогового права, процедуры проведения налогового контроля, разрешение дел о налоговых правонарушениях или налогово-правовых

---

<sup>2</sup> См.: Скобелкин В. Н. Юридические гарантии трудовых прав рабочих и служащих. М., 1969. С. 43

<sup>3</sup> См.: Братусь С. Н. Юридическая ответственность и законность. М., 1976. С. 34.

<sup>4</sup> См.: Кучеров И. И., Кикин А. Ю. Меры налогово-процессуального принуждения. М., 2006. С. 75.

конфликтах<sup>5</sup>. В настоящее время можно констатировать, что в рамках налогового права выделена процессуальная составляющая, при этом законодателем была сделана попытка реализовать в нормах, регулирующих налоговый процесс, принципы законности, презумпции невиновности, процессуального равенства сторон, доступности, гласности, экономичности, состязательности, охраны интересов государства и личности<sup>6</sup>. В системе налогово-процессуальных норм принято выделять: 1) полномочия субъектов налогового права; 2) порядок осуществления мероприятий налогового контроля; 3) порядок фиксации информации; 4) виды источников доказательств по делу о налоговом правонарушении; 5) гарантии законности и обоснованности принимаемых актов в сфере налогообложения; 6) порядок восстановления нарушенных прав субъектов налогового права<sup>7</sup>. Полагаем необходимым отдельной позицией включить сюда меры налогово-процессуального принуждения, по аналогии с уголовно-процессуальным законодательством, в нормах которого присутствуют пресекательные и обеспечительные, а также отчасти карательные и превентивные меры процессуального принуждения (раздел IV УПК РФ).

Следует согласиться с утверждением о том, что главное предназначение налогово-процессуальных норм – охрана налогового правопорядка и защита основанных на нем прав государства, физических лиц и организаций<sup>8</sup>. С учетом этого утверждения налогово-процессуальные гарантии можно определить как установленные нормами налогового права правовые средства, обеспечивающие всем субъектам процессуальной деятельности возможность выполнять обязанности и использовать предоставленные права, необходимые для реализации материальных налогово-правовых норм. Государственным органам (должностным лицам) процессуальные гарантии обеспечивают возможность выполнять свои обязанности и использовать свои права для достижения задач производства по делу, а гражданам реально использовать предоставленные им процессуальные средства для защиты прав и законных интересов. Права, предоставленные органу государства (должностному лицу) в процессуальной деятельности, гарантированы обязанностью соответствующих лиц выполнять обращенные к ним требования и установленными законом санкциями за невыполнение этих обязанностей<sup>9</sup>.

Процессуальные гарантии налогового принуждения должны создавать условия законного применения к налогоплательщику или иному лицу мер принудительного воздействия. Принуждение в данном случае носит

---

<sup>5</sup> См.: Крохина Ю. А. Налоговое право. М., 2013. С. 80–82.

<sup>6</sup> См.: Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая (постатейный) / под ред. А. М. Козырина. М., 2005. С. 133.

<sup>7</sup> См.: Миронова С. М. Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук. Волгоград, 2006. С. 35.

<sup>8</sup> См.: Демин А. В. Процессуальные нормы налогового права : понятие и специфика // Налоги и налогообложение. 2010. № 11. С. 54–57.

<sup>9</sup> См.: Лермонтов Ю. М. Практический комментарий к части Первой Налогового кодекса Российской Федерации. М., 2009. С. 177.

односторонний характер, так как исходит от государства и направлено на отношения налогоплательщика или иных налогоплательщиков, включая плательщиков сборов, налоговых агентов и банки. Принуждение от имени государства осуществляется органами налогового администрирования. Целью процессуальных гарантий принуждения в налоговом праве выступает предупреждение противоправного и стимулирование должного поведения налогоплательщиков в плане добросовестного исполнения ими своих обязанностей и исключение обстоятельств, препятствующих нормальной деятельности налоговых органов посредством адекватного правового воздействия.

В настоящее время можно говорить о системе процессуальных гарантий налогового принуждения, несмотря на то, что соответствующие правовые нормы рассредоточены в различных главах Налогового кодекса. Предлагаем классифицировать их следующим образом.

В первую группу можно включить гарантии законности налогового принуждения в целом, в которую следует отнести, например, следующие положения налогового законодательства:

– отмена или изменение решения нижестоящего налогового органа вышестоящим в случае несоответствия его налоговому законодательству (п. 3 ст. 31);

– обязанность принятия налоговыми органами решения о возврате сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней, штрафов (подп. 7 п. 1 ст. 32);

– обязанность направления документов налогоплательщику, плательщику сборов, налоговому агенту (подп. 9 п. 1 ст. 32);

– обязанность выдачи копий решений налогоплательщику, плательщику сборов, налоговому агенту по его заявлению (подп. 12 п. 1 ст. 32);

– установление предельного срока для принятия решения о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика-организации или индивидуального предпринимателя (п. 1 ст. 47);

– установление предельного срока для принятия решения о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика – физического лица (п. 2 ст. 48);

– обязанность налогового органа направлять уведомление налогоплательщику, если обязанность по исчислению суммы налога возложена на налоговый орган (п. 2 ст. 52);

– обязанность представления налоговой декларации (гл. 13);

– возможность подачи налоговым органом заявления в суд о взыскании налоговой санкции (ст. 104);

– установление перечня обстоятельств, исключающих привлечение к ответственности за совершение налогового правонарушения (ст. 109);

– установление перечня обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения (ст. 111).

Процессуальные гарантии первой группы обеспечивают законность и обоснованность применения мер налогового принуждения, защищают интересы налогоплательщика, а равно интересы государства, уполномо-

ченных органов и их должностных лиц, в ходе налогового производства. Следует отметить, что действующее законодательство предусматривает два порядка обжалования решений налоговых органов: ведомственный и судебный; при этом имеются прецеденты разрешения таких дел как в пользу государства, так и в пользу налогоплательщика.

Вторая группа процессуальных гарантий включает в себя нормы НК РФ, обеспечивающие права и законные интересы налогоплательщика при осуществлении мероприятий налогового контроля, в частности:

– производство выемки документов только при наличии достаточных оснований полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, подменены (подп. 3 п. 1 ст. 30);

– установление перечня мероприятий налогового контроля (ст. 82);

– установление обязанностей органов, организаций и их должностных лиц сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом организаций или физических лиц (ст. 85);

– проведение выездной налоговой проверки по решению руководителя (заместителя руководителя) налогового органа (п. 1 ст. 89);

– ограничение права налоговых органов по проведению выездных налоговых проверок (п. 5 ст. 89);

– права должностных лиц налоговых органов по истребованию информации о конкретных сделках налогоплательщика (ст. 93-1);

– обязательное оформление результатов налоговой проверки (ст. 100).

На мероприятия налогового контроля положения Закона № 294-ФЗ не распространяются, что является, на наш взгляд, ошибочным, поскольку положения данного Закона не в полном объеме восприняты налоговым законодательством России, хотя и создают достаточно серьезные процессуальные гарантии при проведении проверочных мероприятий в отношении предпринимателей.

С учетом изложенного полагаем необходимым привести в соответствие нормы гл. 14 НК РФ и положения Федерального закона «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля».

Третья группа может объединять гарантии, «работающие» при привлечении к ответственности за налоговые правонарушения, например:

– обязанность направления материалов в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела при неуплате в двухмесячный срок суммы недоимки, размер которой может образовывать признаки преступлений, предусмотренных ст. 198–199-2 УК РФ (п. 3 ст. 32 НК РФ);

– установление сроков рассмотрения акта налоговой проверки, другие материалы налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля, в ходе которых были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленных проверяемым лицом (его представителем) письменных возражений по указанному акту (ст. 101);

– возможность применения обеспечительных мер (ст. 101);

– установление сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения (ст. 113);

– установление срока давности взыскания штрафов (ст. 115).

С 2009 г. внесудебный порядок обжалования (в вышестоящий налоговый орган) является обязательным, предшествующим обращению в суд.

Четвертая группа процессуальных гарантий налогового принуждения, на наш взгляд, связана с обеспечением исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, в частности:

– запрет приостановления операций по счетам налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента в части платежей, предшествующих по очередности платежам в бюджетную систему РФ (п. 1 ст. 76);

– возможность принятия решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика руководителем (заместителем руководителя) налогового органа (ст. 76);

– установление сроков направления в банк решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика (ст. 76);

– участие понятых при наложении ареста на имущество (п. 7 ст. 77);

– обязанность составления протокола о наложении ареста на имущество (п. 10 ст. 77);

– обязанность налоговых органов осуществлять совместную сверку расчетов по заявлению налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента (подп. 11 п. 1 ст. 32);

– установление закрытого перечня ситуаций, когда налоговая обязанность не признается исполненной (п. 4 ст. 45);

– нормативное закрепление неуплаты налога как основания его принудительного взыскания (п. 6 ст. 45);

– безусловная обязанность банка исполнить поручение налогового органа на перечисление суммы налога в бюджетную систему РФ (п. 4 ст. 46);

– возможность отзыва лицензии на осуществление банковских операций по заявлению налоговых органов при неоднократном нарушении обязанностей по исполнению поручений на перечисление налогов и сборов (п. 4.1 ст. 60).

Применение процессуальных гарантий принуждения в налоговом праве подчинено строгой процедуре, предусмотренной законодательством о налогах и сборах. Нарушение соответствующего порядка ставит под сомнение законность соответствующих действий, и решение налогового органа может быть отменено в результате обжалования его налогоплательщиком.

Анализ положений теоретического характера и налогово-правовых норм показал следующее:

1. Объектом налогового принуждения выступает финансово-хозяйственная деятельность налогоплательщика, а в некоторых случаях – и иного лица, совершившего налоговое правонарушение. Цель налогового принуждения – обеспечение исполнения налоговой обязанности.

2. Юридические гарантии налогового принуждения разделяются на материально-правовые и процессуальные. Материально-правовыми гарантиями с учетом цели налогового принуждения выступают нормы НК РФ, устанавливающие ответственность за совершение налоговых правонарушений (гл. 16 и 18 НК РФ). Налогово-процессуальные гарантии можно определить как установленные нормами налогового права правовые средства, обеспечивающие всем субъектам процессуальной деятельности возможность выполнять обязанности и использовать предоставленные права, необходимые для реализации материальных налогово-правовых норм.

3. Процессуальные гарантии налогового принуждения можно определить как правовые нормы, создающие условия законного применения к налогоплательщику или иному лицу мер принудительного воздействия в целях обеспечения исполнения им обязанности по уплате налогов. Принуждение в данном случае носит односторонний характер, так как исходит от государства и направлено на отношения налогоплательщика или иных налогоплательщиков, включая плательщиков сборов, налоговых агентов и банки.

4. Предлагаем классифицировать процессуальные гарантии налогового принуждения на четыре группы. В первую группу можно отнести гарантии законности налогового принуждения в целом. Вторая группа процессуальных гарантий включает в себя нормы, обеспечивающие права и законные интересы налогоплательщика при осуществлении мероприятий налогового контроля. Третья группа может объединять гарантии, «работающие» при привлечении к ответственности за налоговые правонарушения. Четвертая группа процессуальных гарантий налогового принуждения, на наш взгляд, связана с обеспечением исполнения обязанности по уплате налогов и сборов.

*Воронежский государственный университет*

*Беня В. Н., соискатель кафедры финансового права*

*E-mail: v.benya2011@yandex.ru*

*Тел.: 8-928-764-92-69*

*Voronezh State University*

*Benya V. N., Post-graduate Student of the Financial Law Department*

*E-mail: v.benya2011@yandex.ru*

*Tel.: 8-928-764-92-69*