

УДК 347.7

**НАЛОГОВО-ПРОЦЕССУАЛЬНЫЕ ГАРАНТИИ
ВЗЫСКАНИЯ НАЛОГА ЗА СЧЕТ ИМУЩЕСТВА ОРГАНИЗАЦИЙ
И ИНДИВИДУАЛЬНЫХ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕЙ**

В. Н. Бенья

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 4 июля 2014 г.

Аннотация: рассматриваются наиболее существенные налогово-процессуальные гарантии взыскания налога за счет имущества организаций и индивидуальных предпринимателей; вносятся предложения по совершенствованию действующего законодательства.

Ключевые слова: налог, взыскание, имущество, организация, процессуальные гарантии, налогоплательщик, индивидуальный предприниматель.

Abstract: this article discusses the most significant tax-procedural safeguards collections of tax at the expense for property of organizations and individual entrepreneurs; makes suggestions to improve the current legislation.

Key words: tax, collection, property, organization, procedural safeguards, the taxpayer, an individual entrepreneurs.

Производство по взысканию налога за счет имущества организации, индивидуального предпринимателя выступает дополнительным способом поступления в бюджетную систему сумм неуплаченных налогов или иных обязательных платежей. Как указывает И. С. Кобелева, правоотношения по взысканию налога, пени и штрафа обеспечивают реализацию охранительных материальных налоговых норм. В обоснование данного положения она приводит следующее пояснение. Материальные нормы, на обеспечение реализации которых направлены указанные правоотношения, предполагают наличие неуплаты или несвоевременной уплаты налога, а это есть деяние противоправное, нарушающее установленный законодательством порядок, а принудительное взыскание налога является мерой принуждения. Налогоплательщик своим поведением нарушает нормы права, предусмотренные ст. 44, 45 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ), добровольно не исполнив обязанность по уплате налога, которую указанный Кодекс предписывает в качестве правомерного поведения. Соответственно, нарушив нормы права, налогоплательщик приводит в действие механизм принудительного взыскания, т.е. меру принуждения¹. В постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 18 ноября 2010 г. № А19-19490/09 указано, например, что обращение

¹ См.: Кобелева И. С. Неимущественные отношения в налоговом праве : дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2010. С. 11.

взыскания налога за счет иного имущества налогоплательщика является крайней мерой, и принудительное исполнение обязанности по уплате налога должно применяться последовательно: в первую очередь производится взыскание за счет денежных средств, находящихся на расчетных счетах налогоплательщика; затем – обращение взыскания на иное имущество. При этом взыскание сумм налогов за счет иного имущества налогоплательщика возможно только при отсутствии достаточных денежных средств для погашения данной задолженности. Кроме того, как следует из правовых позиций, сформулированных арбитражными судами, меры принудительного исполнения обязанности по уплате налога не могут быть применены до истечения срока, предоставленного для добровольного исполнения налогоплательщиком требования².

Как указывается в литературе, принудительное исполнение налоговой обязанности является одной из стадий налогового процесса³, и действующее налоговое законодательство предусматривает три меры принудительного исполнения: 1) направление требования об уплате налога; 2) взыскание налога за счет денежных средств, находящихся на счетах в банке; 3) взыскание налога за счет иного имущества налогоплательщика⁴.

В силу положений п. 7 ст. 46 НК РФ производство по взысканию налога за счет имущества налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя – возможно при наличии следующих обстоятельств: 1) недостаточность денежных средств на счете налогоплательщика или его электронных денежных средств; 2) отсутствие денежных средств на счете налогоплательщика или его электронных денежных средств; 3) отсутствие информации о счетах; 4) отсутствие информации о реквизитах корпоративного электронного средства платежа, используемого для переводов электронных денежных средств. В ст. 47 НК РФ не раскрывается, как именно устанавливаются эти обстоятельства, но при этом предусматривается ряд последовательных процессуальных действий, процедур налоговых органов, создающих правовую основу и гарантию взыскания налога в конкретном случае.

Во-первых, это вынесение решения о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя, которое принимает руководитель (заместитель руководителя) налогового органа и которое может быть принято в течение года после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Решение, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит (абз. 3 п. 1 ст. 47 НК РФ). Таким образом, законодатель презюмирует известность налогоплательщику о

² Постановление ФАС Центрального округа от 14 декабря 2012 г. по делу № А08-3070/2012. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

³ См.: *Карасева (Сенцова) М. В.* Бюджетное и налоговое право России (политический аспект). М., 2003. С. 55.

⁴ См.: *Якушкина Е. Е.* Принудительное исполнение обязанности по уплате налога организацией: меры, его образующие и их правовая природа // *Налоги.* 2006. № 3. С. 25–29.

наличии задолженности, а также ограничивает срок внесудебного взыскания налога, поскольку по истечении года оно становится возможным только в судебном порядке.

Во-вторых, постановление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя, принятого на основе вынесенного решения руководителя (заместителя) налогового органа, направляется в трехдневный срок судебному приставу-исполнителю для его исполнения в порядке, предусмотренном Федеральным законом «Об исполнительном производстве» (абз. 2 п. 1 ст. 47 НК РФ). Согласно п. 2 ст. 47 НК РФ постановление должно включать в себя резолютивную часть решения о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика, а также иные обязательные реквизиты (дату вынесения, сведения о налогоплательщике). Начало течения этого срока связывается с вынесением решения о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя.

В-третьих в случае неуплаты причитающихся сумм налога в установленный в требовании срок налоговый орган может в течение двух лет со дня истечения указанного срока обратиться с заявлением в арбитражный суд о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя.

В литературе сформулировано предложение об установлении только судебного порядка взыскания налога за счет имущества налогоплательщика (независимо от того, организация это, ИП или физическое лицо)⁵. С данным предложением можно частично не согласиться, мотивируя это следующим. В рассматриваемом случае речь идет не о произвольном изъятии части имущества, а о понуждении к исполнению налоговой обязанности. При этом налогоплательщик в течение длительного времени ее не исполняет, вследствие чего бюджетная система недополучает налоговые поступления. Налогоплательщику об этом известно, поскольку согласно ст. 46–47 НК РФ он получает требование об уплате налога в установленный срок. В связи с этим изъятие части имущества, осуществленное в порядке, установленном Федеральным законом «Об исполнительном производстве», выглядит разумным и не лишаящем налогоплательщика возможности обжаловать как размер исчисленного к уплате налога, так и действия налоговых органов и подразделений ФССП, в том числе в судебном порядке. Бесспорный порядок защиты прав, как верно отмечает И. А. Лушина, является самостоятельной формой защиты гражданских прав, осуществляемой уполномоченным лицом⁶. В то же время бесспорность в данной ситуации достаточно относительная и выражается в том, что у судебного пристава-исполнителя появляются обязанности возбу-

⁵ См.: Арсланбекова А. З. Финансово-правовые санкции в системе мер юридической ответственности : дис. ...д-ра юрид. наук. Саратов, 2009. С. 231.

⁶ См.: Лушина И. А. Бесспорный порядок взыскания денежных средств как форма защиты гражданских прав : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 43.

дять исполнительное производство и в течение двух месяцев совершить исполнительные действия по требованиям, указанным в постановлении. В постановлении Президиума ВАС от 29 ноября 2011 г. № 7551/11 по делу № А03-120725/2010 указано, что вынесение налоговым органом решения о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика, минуя стадию взыскания налога за счет денежных средств на счетах в банках, является несоблюдением установленного НК РФ порядка бесспорного взыскания обязательных платежей. До взыскания налогов за счет иного имущества налоговый орган должен реализовать процедуру, предусмотренную ст. 46 НК РФ, после чего вправе перейти к взысканию налога в соответствии со ст. 47 НК РФ. Статьи 46–47 НК РФ не предусматривают возможности принятия решения о взыскании налогов за счет иного имущества налогоплательщика, минуя процедуры по взысканию налога за счет денежных средств на банковских счетах. В этом случае производству принудительного взыскания налога, сбора, пени, штрафа за счет имущества налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя – предшествуют несколько предварительно взаимосвязанных процедур, предусмотренных ст. 46 НК РФ, и только при невозможности взыскания задолженности по налогу с банковских счетов налогоплательщика, ввиду недостаточности или отсутствия денежных средств и информации о них, налоговый орган вправе перейти ко второму этапу. При этом учитывается сумма задолженности, погашенная на первом этапе за счет взыскания денежных средств со счетов в банке⁷.

Предшествующая последовательность, или первый этап, взаимосвязанных процессуальных действий налоговых органов, обеспечивающих взыскание налога за счет иного имущества налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя, включает в себя:

– направление требования об уплате налога в установленный срок налогоплательщику – организации, индивидуальному предпринимателю (п. 3 ст. 46 НК РФ);

– направление запроса налоговым органом в банк на получение информации о состоянии счетов и их реквизитов налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя (п. 7 ст. 46 НК РФ);

– вынесение решения налоговым органом о взыскании налога за счет денежных средств налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя – на счетах в банке (п. 2 ст. 46 НК РФ);

– направление уведомления о принятом решении налогового органа о взыскании налога за счет денежных средств в банке налогоплательщику – организации или индивидуальному предпринимателю (абз. 2 п. 3 ст. 46 НК РФ);

– вынесение решения налоговым органом о приостановлении операций налогоплательщика – организации или индивидуального предпри-

⁷ См.: Хейфец С. М. Взыскание налогов за счет имущества // Налоговый вестник. 2003. № 10. С. 145.

нимателя – по его счетам в банке и переводов его электронных денежных средств (п. 2 ст. 76 НК РФ);

– направление поручения в банк на списание денежных средств со счетов налогоплательщика – организации, индивидуального предпринимателя (п. 2 ст. 46 НК РФ).

В случае, предусмотренном п. 7 ст. 46 НК РФ, налоговый орган переходит ко второму этапу, последовательному исполнению процессуальных действий-процедур, гарантирующих взыскание налога за счет иного имущества налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя, предусмотренных ст. 47, 77 НК РФ:

– вынесение решения о взыскании налога за счет иного имущества налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя (п. 1 ст. 47 НК РФ);

– направление постановления о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя – судебному приставу-исполнителю (абз. 2 п. 1 ст. 47 НК РФ);

– направление искового заявления в суд о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя – при условии пропуска установленного срока (абз. 3 п. 1 ст. 47 НК РФ);

– вынесение решения налоговым органом о наложении полного или частичного ареста на имущество налогоплательщика-организации (п. 6 ст. 77 НК РФ).

Приведенные выше процессуальные действия и решения налоговых органов, исполненные в строго установленном законом процессуальном порядке и сроках, гарантируют взыскание налога за счет иного имущества налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя – и, по нашему мнению, являются налогово-процессуальными гарантиями принуждения к исполнению налоговой обязанности.

Как указал Конституционный Суд в определении от 4 июня 2009 г. № 1032-О-О, положения ст. 47 НК РФ не предполагают произвольного и не ограниченного судебным контролем применения порядка взыскания налога за счет имущества организации. В этом же ключе выдержана правовая позиция, сформулированная в постановлении Президиума ВАС от 5 февраля 2013 г. по делу № 11254/12 о том, что системное толкование ст. 46, 47 НК РФ позволяет сделать вывод, что решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика может быть принято налоговым органом при наличии ряда условий: предварительного направления налогоплательщику требования об уплате налога; неуплаты налогоплательщиком в установленный срок суммы налога; вынесения налоговым органом решения о взыскании налога за счет денежных средств на счетах налогоплательщика в течение 60 дней с момента истечения срока исполнения требования об уплате налога; отсутствия на счетах налогоплательщика необходимых денежных средств или отсутствия у налогового органа информации о счетах налогоплательщика. При невыполнении

одного из указанных условий решение об обращении взыскания на имущество налогоплательщика считается принятым без достаточных оснований. Следует отметить, что до принятия данного постановления имели место многочисленные случаи, когда налоговые органы в достаточной степени произвольно использовали возможности, предоставленные ст. 47 и 77 НК РФ, без вынесения решения о взыскании налога за счет денежных средств, ссылаясь на то, что банковские счета у налогоплательщика отсутствуют, и в ряде судебных актов это признавалось законным (например, в постановлении ФАС Поволжского округа от 3 мая 2012 г. № А65-14884/2011 и др.).

Отсутствие уважительных причин для восстановления пропущенного срока и отказ в его восстановлении является самостоятельным основанием для отказа в удовлетворении заявленных требований. Так, по делу № А 14-1993/2014 Арбитражный суд Воронежской области установил, что заявитель – Межрайонная ИФНС – обратился в суд с заявлением об уплате задолженности по уплате налогов и пени. Одновременно с этим налоговым органом заявлено также ходатайство о восстановлении пропущенного срока на подачу настоящего заявления. Однако взыскиваемая задолженность образовалась в 2004–2005 гг.; у налогового органа, очевидно, имелись возможности использовать меры принуждения к исполнению налоговой обязанности. В связи с этим в иске налоговому органу было отказано⁸.

Дополнительной процессуальной гарантией законности обращения взыскания на имущество налогоплательщика служит принцип последовательности, установленный п. 5 ст. 47 НК РФ. О. В. Пантюшов справедливо указывает, что законность решения налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика зависит от правомерности всех предшествующих действий по принудительному взысканию налога, вследствие чего, например, нарушение налоговым органом срока направления требования об уплате налога может стать основанием для признания незаконным решения о взыскании налога за счет имущества⁹.

Процессуальные гарантии взыскания налога за счет имущества налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя – тесно связаны с таким способом обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов, как арест имущества.

Статья 77 НК РФ в числе способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов называет арест имущества, гарантией законности которого выступает получение налоговым (таможенным) органом санкции прокурора. Анализируя действующее законодательство, приходим к выводу, что в перечень процессуальных гарантий, обеспечивающих взыскание налога за счет имущества организации или индивидуального предпринимателя можно также включить комплекс про-

⁸ Архив Арбитражного суда Воронежской области. 2014. Дело № А 14-1993/2014.

⁹ См.: Пантюшов О. В. Взыскание налога за счет имущества организации // Хозяйство и право. 2012. № 6. С. 31–34.

цессуальных норм, регламентирующих порядок наложения ареста на имущество налогоплательщика, в который войдут:

1) основание применения (не просто несоблюдение установленных сроков уплаты налогов или иных платежей, а наличие у налоговых (таможенных) органов информации о том, что собственник имущества примет попытки скрыться или скрыть свое имущество, абз. 2 п. 1 ст. 77 НК РФ);

2) применение ареста только в отношении имущества налогоплательщика-организации (п. 4 ст. 77 НК РФ);

3) ограничение объема арестовываемого имущества необходимым и достаточным для взыскания налога, сбора, пени, штрафа (п. 5 ст. 77 НК РФ);

4) принятие налоговым (таможенным) органом специального решения о наложении ареста в форме постановления, в котором должен быть указан размер задолженности, а также основания, позволяющие полагать, что налогоплательщик попытается скрыться или скрыть свое имущество, и виды имущества, подлежащего аресту (п. 6 ст. 77 НК РФ);

5) обязанность налогового органа перед арестом имущества вручения копии постановления налогоплательщику или его представителю (п. 9 ст. 77 НК РФ);

6) обязательность для налогового органа составления протокола об аресте имущества налогоплательщика-организации (п. 10 ст. 77 НК РФ);

7) обязанность вынесения постановления об отмене ареста имущества при установлении налоговым органом факта исполнения налоговой обязанности в полном объеме (п. 13 ст. 77 НК РФ).

А. С. Нажесткин отмечает, что институт обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов имеет две основные цели: а) побудить налогоплательщика (плательщика сбора) к исполнению своей обязанности по уплате налогов (сборов) точно и в надлежащий срок; б) защитить интересы государства и общества в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения налогоплательщиками (плательщиками сборов) своей обязанности по уплате налогов (сборов). При этом в качестве главной цели института обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов должно выступать побуждение обязанного лица точно и в срок исполнить свою обязанность¹⁰. Вместе с тем, поскольку арест имущества осуществляется в существенном временном отрыве от истечения срока уплаты налога (сбора), можно говорить о несколько ином его целевом назначении, а именно о восстановлении нарушенных вследствие образования налоговой задолженности интересов бюджетной системы РФ. Таким образом, наложение ареста на имущество выступает не только способом обеспечения, но и процессуальной гарантией исполнения налоговой обязанности, условием законного применения которого

¹⁰ См.: *Нажесткин А. С.* Правовое регулирование способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов в Российской Федерации : дис. ...канд. юрид. наук. М., 2011. С. 72.

является получение санкции прокурора. Столь сложная процедура существует во избежание произвольного применения ареста. Кроме того, в силу ст. 77 НК РФ собственник имущества лишается права распоряжения им, владение и пользование осуществляет под контролем налогового органа, место нахождения арестованного имущества определяется руководителем (заместителем руководителя) налогового органа. Как указывает Л. В. Козлов, временное изъятие имущества, представляющее собой процессуальную меру обеспечительного характера и не порождающее перехода права собственности на имущество, не может расцениваться как нарушение конституционных прав и свобод¹¹.

Исследуя налоговое законодательство по данной теме, приходим к выводу, что производство по взысканию налога, сбора, пеней и штрафов за счет имущества налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя – нуждается в дальнейшем совершенствовании, в уяснении правоприменителем очередности налоговых процедур и поддержании баланса интересов бюджетной системы и налогоплательщиков. В связи с этим актуальными направлениями совершенствования российского законодательства являются следующие:

– установление упрощенного порядка взыскания налога за счет имущества налогоплательщика при отсутствии письменных возражений на выставленное требование об уплате налога и невозможности взыскания за счет средств, находящихся на счете в банке;

– установление специальных оснований утраты налогоплательщиком права на налоговую льготу в связи с нарушением налоговой дисциплины;

– установление механизма внесения авансовых платежей в счет будущей уплаты налога для налогоплательщиков-организаций, в отношении которых принималось решение о принудительном исполнении налоговой обязанности (это может быть блокировка части средств, находящихся на счете в банке, либо обязанность залога части имущества).

Анализ положений действующего законодательства в части регламентации налогово-процессуальных гарантий взыскания налога за счет имущества налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя – позволяет сделать следующие выводы:

1. В силу положений п. 7 ст. 46 НК взыскание налога за счет имущества налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя – возможно при наличии следующих обстоятельств: 1) недостаточность денежных средств на счете налогоплательщика или его электронных денежных средств; 2) отсутствие денежных средств на счете налогоплательщика или его электронных денежных средств; 3) отсутствие информации о счетах; 4) отсутствие информации о реквизитах корпоративного электронного средства платежа, используемого для переводов электронных денежных средств.

¹¹ См.: Козлов Л. В. Роль правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации в обосновании конституционных принципов института собственности : автореф. дис. ...канд. юрид. наук. М., 2011. С. 19.

2. Процессуальные гарантии взыскания налога за счет имущества налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя – представлены комплексом процессуальных норм, которые включают в себя:

– вынесение решения налоговым органом о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя (п. 1 ст. 47 НК РФ);

– направление постановления о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя – судебному приставу-исполнителю (абз. 2 п. 1 ст. 47 НК РФ);

– направление искового заявления в суд о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя – при условии пропуска установленного срока (абз. 3 п. 1 ст. 47 НК РФ);

3. Дополнительной процессуальной гарантией взыскания налога за счет имущества налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя – служит принцип последовательности, установленный п. 5 ст. 47 НК РФ.

4. Процессуальные гарантии взыскания налога за счет имущества налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя, представленные комплексом обеспечительных процессуальных норм, регламентирующих порядок наложения ареста на имущество налогоплательщика (ст. 77 НК РФ).

5. Наложение ареста на имущество выступает не только способом обеспечения, но и процессуальной гарантией исполнения налоговой обязанности, условием законного применения которого является получение санкции прокурора (п. 9 ст. 77 НК РФ).

6. В системе налогово-процессуальных гарантий взыскания налога за счет имущества налогоплательщика момент исполнения обязанности по уплате налога определен не вполне корректно, поскольку реализация имущества и погашение задолженности – принципиально разные действия, разделенные разрывом во времени, не отраженным в положениях ст. 47 НК РФ. В связи с этим уместно установить, что момент исполнения обязанности по уплате налога в данном случае определяется моментом фактического погашения задолженности за счет вырученных сумм.