

Академия управления МВД России

М. С. Русанов
В. А. Ключихин
К. А. Швецова

**ПОЛНОМОЧИЯ
ОРГАНОВ ВНУТРЕННИХ ДЕЛ
ПО ОБЕСПЕЧЕНИЮ ВЗЫСКАНИЯ
НАЛОГОВОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ
(НА ПРИМЕРЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА
СТРАН БЛИЖНЕГО ЗАРУБЕЖЬЯ)**

Учебное пособие

Москва • 2022

УДК 336.2
ББК 67.402
Р88

*Одобрено редакционно-издательским советом
Академии управления МВД России*

Рецензенты: *А. В. Минаков*, профессор кафедры экономики и бухгалтерского учета Московского университета МВД России имени В. Я. Кикотя, доктор экономических наук, профессор; *Е. С. Зрилова*, заместитель начальника 4 отдела Управления по обеспечению безопасности лиц, подлежащих государственной защите МВД России, кандидат экономических наук.

Р88

Русанов М. С., Клочихин В. А., Швецова К. А.

Полномочия органов внутренних дел по обеспечению взыскания налоговой задолженности (на примере законодательства стран ближнего зарубежья) : учебное пособие / [Русанов М. С. и др.]. – Москва : Академия управления МВД России, 2022. – 60 с.

ISBN 978-5-907530-08-9

В учебном пособии раскрывается содержание научных положений в сфере налогообложения и полномочий органов внутренних дел по обеспечению взыскания налоговой задолженности, а также общественных отношений, возникающих при налоговой задолженности. Научная новизна исследования состоит в комплексном рассмотрении позиций и примеров налоговых систем стран ближнего зарубежья, а также порядка взыскания налоговых задолженностей.

Учебное пособие предназначено для профессорско-преподавательского состава, адъюнктов, магистрантов и слушателей образовательных организаций системы МВД России, практических сотрудников органов внутренних дел.

УДК 336.2
ББК 67.402

© Русанов М. С., Клочихин В. А., Швецова К. А., 2022
ISBN 978-5-907530-08-9 © Академия управления МВД России, 2022

Оглавление

Введение	4
Глава 1. Теоретические основы обеспечительного механизма в сфере налогообложения	7
1.1. Понятие налоговой задолженности	7
1.2. Понятие и сущность обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов	13
1.3. Система способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов	17
Глава 2. Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов на основе добровольности	23
2.1. Залог	23
2.2. Поручительство	30
2.3. Банковская гарантия	33
Глава 3. Принудительное обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов	38
3.1. Пени	38
3.2. Приостановление операций по счетам в банках	43
3.3. Арест имущества	47
Заключение	52
Список литературы	55

Введение

В соответствии с Конституцией Российской Федерации система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов устанавливаются федеральным законом.

Современное государство трудно представить без налоговой системы, стабильная работа которой является залогом исполнения обязательств государства. Эффективная работа фискальной системы обеспечивает развитие всех отраслей страны и поддерживает внутреннюю конкурентоспособность. При этом налоговая нагрузка на хозяйствующих субъектов и граждан не должна быть значительной, что будет являться существенным отрицательным фактором для ведения предпринимательской деятельности и инвестиционной привлекательности.

Одним из индикативных показателей работы налоговых органов является мобилизация налоговых поступлений. Налоговая система меняется в зависимости от экономической и политической конъюнктуры. Следует отметить, что за последние тридцать лет отечественная налоговая система и налоговые системы сопредельных государств, входивших в Союз Советских Социалистических Республик (далее – СССР), адаптируясь под реалии рыночных отношений, подверглись значительным изменениям. Анализ налоговых систем разных стран необходим для поиска оптимальных путей дальнейшего развития.

Стремительное развитие отечественной налоговой системы ознаменовалось кодификацией законодательства о налогах и сборах, что способствовало формированию логически сконструированной системы налогообложения. При анализе налоговых законодательств разных стран можно констатировать, что большинство норм налогового права кодифицированы в налоговых кодексах, однако существуют законодательства, в которых остаются отдельные законы, регулирующие общие положения и отдельные налоги.

Круг рассматриваемых государств обусловлен спецификой отношений, складывающихся между Россией и странами ближнего зарубежья, учитывая их общее историческое прошлое, а также общие связи не только в экономике, но и в социальной и политической сферах. Бывшие союзные республики обрели самостоятельность во всех сферах, что потребовало от них изменения в первую очередь экономических связей и перехода от плановой экономики

к рыночной. Для регулирования отношений между хозяйствующими субъектами и привлечения иностранных инвестиций государствам потребовалось изменить действующие нормы законодательства, которые не отвечали современным потребностям. За достаточно непродолжительный период времени, по сравнению с большинством европейских государств, бывшим советским республикам удалось сформировать достаточно хорошую нормативную базу, отвечающую потребностям населения, немаловажным являлось формирование законодательства о налогах и сборах.

Анализ налогового законодательства союзных республик интересен рядом факторов. Во-первых, изменение экономической модели республик потребовало от них изменений не только в сфере экономики, но и в правовом поле. Во-вторых, достаточно тесные экономические связи и продолжительный период нахождения в союзном государстве не могли не сказаться на законодательстве сопредельных государств, в том числе регулировании в налоговой сфере. Данные и иные причины послужили поводом для проведения сравнительного анализа законодательства о налогах и сборах в части обеспечительных мер по взысканию обязательных платежей государств, входивших в СССР.

До кодификации законодательства о налогах и сборах налоговые правоотношения регулировались достаточно большим количеством нормативно-правовых актов, что способствовало появлению бюрократических барьеров и наличию противоречий между законодательными актами.

Кодификация налоговых норм и проведение ряда изменений в сфере экономики и правового регулирования в Российской Федерации положительно сказались на налоговом администрировании, что позволило выстроить современный и эффективный механизм, отвечающий мировым стандартам. Это неоднократно подтверждалось на международном уровне, в том числе на площадках с участием Организации экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР).

Налоги в большинстве стран мира являются одним из основных источников пополнения доходной части бюджета. От объема поступлений зависит возможность исполнения государством взятых на себя обязательств в сфере обороноспособности, национальной экономике, социальной сфере и других областях. В связи с этим эффективное администрирование налоговых правоотношений без увеличения налогового бремени на хозяйствующих субъектов и граждан является одной из приоритетных задач любого государства во все времена.

Своевременное поступление налогов является немаловажной задачей в налоговом администрировании. В случае если налогоплательщик не производит оплату обязательных платежей, к нему применяются меры принудительного взыскания, а для их обеспечения необходимы обеспечительные меры. В большинстве рассматриваемых государств они схожи, но имеются отличия не только в порядке и процедуре их применения, но и в видах обеспечительных мер. В данной работе исследуются виды и порядок применения обеспечительных мер по взысканию налоговой задолженности в Российской Федерации, а также проводится сравнение с обеспечительными мерами сопредельных государств (бывших союзных республик) в части видов, порядка и сроков применения.

В учебном пособии рассматриваются исключительно меры, предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации, и не приводятся иные виды, предусмотренные налоговыми законодательствами сопредельных государств. Кроме того, в пособии рассматриваются действия (бездействия) со стороны должностных лиц соответствующих компетентных органов, которые могут оказывать влияние на обязанности налогоплательщиков по уплате налогов в бюджет.

Глава 1. Теоретические основы обеспечительного механизма в сфере налогообложения

1.1. Понятие налоговой задолженности

В отечественном законодательстве о налогах и сборах понятие «задолженность» и понятие «недоимка» не тождественны. В соответствии с п. 1 ст. 11 Налогового кодекса Российской Федерации¹ (далее – НК РФ) под недоимкой понимается сумма налога, сбора или страховых взносов, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок. Следовательно, законодатель отделяет обязательные платежи по налогам, сборам и страховым взносам, не уплаченные своевременно, от иных обязательных платежей. К иным обязательным платежам, начисляемым в рамках налоговых правоотношений, относятся пени, штрафы и проценты, как это следует, например, из п. 15 ст. 31, п. 6 ст. 45.1, п. 6 ст. 59 НК РФ.

Задолженность может возникать при отсутствии уплаты обязательных платежей по начислениям представленной налоговой отчетности самим налогоплательщиком или по начислениям, произведенным налоговым органом на основании налоговых уведомлений, а также по результатам мероприятий налогового контроля. Согласно п. 3 ст. 58 НК РФ может предусматриваться уплата в течение налогового периода предварительных платежей по налогу – авансовых платежей. Обязанность по уплате авансовых платежей признается исполненной в порядке, аналогичном для уплаты налога. В письме от 19 ноября 2012 г. № НД-4-8/19411@ «По вопросу применения мер принудительного взыскания авансовых платежей по НДС»² Федеральная налоговая служба России (далее – ФНС России) указала, что налоговое законодательство разграничивает понятия налога и авансового платежа, предусматривая различные сроки их уплаты. Авансовые платежи являются промежуточными платежами, уплачиваемыми в течение налогово-

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

² По вопросу применения мер принудительного взыскания авансовых платежей по НДС [Электронный ресурс]: письмо ФНС России от 19 ноября 2012 г. № НД-4-8/19411@. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

вого периода, следовательно, в силу ст. 11 НК РФ неуплаченный авансовый платеж не является недоимкой по налогу. Данная позиция также подтверждается Определением Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 16 сентября 2009 г. № ВАС-12357/09¹.

В п. 7 ст. 31 НК РФ указывается, что налоговые органы вправе информировать налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов, налоговых агентов о наличии недоимки и (или) задолженности по пеням, штрафам, процентам посредством СМС-сообщений и (или) электронной почты и (или) иными способами, не противоречащими законодательству Российской Федерации, не чаще одного раза в квартал при условии получения их согласия на такое информирование в письменной форме.

Следовательно, при отсутствии уплаты иных платежей они могут быть объединены под термином «задолженность». Таким образом, законодатель выделяет недоимку (налог) и задолженность (пени, штрафные санкции, проценты), которые налогоплательщик не уплатил.

В пп. 3 п. 3 ст. 44 НК РФ указывается, что обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается со смертью физического лица – налогоплательщика или с объявлением его умершим в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации. Задолженность по налогам, указанным в п. 3 ст. 14 и п. 1, 2 ст. 15 НК РФ, умершего лица либо лица, объявленного умершим, погашается наследниками в пределах стоимости наследственного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации. Необходимо учитывать, что задолженность, передаваемая по наследству, не включает пени, штрафные санкции, проценты, а исключительно только налог и только в размере, не превышающем наследуемое имущество. Следовательно, законодателю было необходимо указать недоимку по налогам, а не задолженность.

Налоговое законодательство ряда зарубежных стран имеет схожую конструкцию. Например, в п. 9 ст. 2 Закона Литовской Республики от 13 апреля 2004 г. № IX-2112 «О налоговом администрировании»² указывается, что недоимка по налогу – это сумма налога, не уплаченная в срок налогоплательщиком в уста-

¹ Об отказе в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации [Электронный ресурс]: определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 16 сентября 2009 г. № ВАС-12357/09. Доступ из справ-правовой системы «КонсультантПлюс».

² О налоговом администрировании [Электронный ресурс]: закон Литовской Республики от 13 апреля 2004 г. № IX-2112. URL: <https://e-seimas.lrs.lt/rs/legalact/TAD/TAIS.273545/> (дата обращения: 20.11.2021).

новленном налоговым законом или подзаконным актом порядке, а в п. 17 указывается, что налоговая задолженность – недоимка по налогу и связанные с налогом суммы, не уплаченные в срок налогоплательщиком в установленном налоговым законом или подзаконным актом порядке.

В основном понятие налоговой задолженности включает задолженность не только по налогу, но и задолженность по пени, штрафным санкциям, процентам. Согласно ст. 32 Закона Эстонии «О налогообложении»¹ задолженность по налогам – это: 1) сумма налога, не уплаченная к установленному сроку; 2) неуплаченная к установленному сроку сумма налога, вытекающая из таможенной задолженности; 3) бесосновательно возвращенная или пересчитанная сумма по ходатайству субъекта налога; 4) неуплаченные проценты, исчисленные с суммы, указанной в п. 1–3 данной статьи. Схожие нормы содержатся в ст. 14.1.175 Налогового кодекса Украины (Податковий кодекс України), утвержденного Законом от 2 декабря 2010 г. № 2755-VI², ст. 22 Налогового кодекса Республики Узбекистан, изложенного в редакции Закона Республики Узбекистан от 30 декабря 2019 г. № ЗРУ-599³.

Кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 г. № 120-VI «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)»⁴, как и законодательство Российской Федерации и ряда иных зарубежных стран, разграничивает понятия недоимки и налоговой задолженности. Подтверждением может служить п. 20 Нормативного постановления Верховного Суда Республики Казахстан от 2 октября 2015 г. № 5 «О практике применения законодательства о реабилитации и банкротстве»⁵, в котором указано, что при проверке правильности формирования реестра третьей очереди суды должны применять нормы

¹ О налогообложении [Электронный ресурс]: закон Эстонской Республики от 20 февраля 2002 г. URL: <https://www.juristaitab.ee/ru/zakonodatelstvo/zakon-onalogooblozhenii> (дата обращения: 20.11.2021).

² Податковий кодекс України от 2 декабря 2010 г. № 2755-VI [Электронный ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата обращения: 20.11.2021).

³ О внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс Республики Узбекистан [Электронный ресурс]: закон Республики Узбекистан от 30 декабря 2019 г. № ЗРУ-599. URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30421027 (дата обращения: 20.11.2021).

⁴ О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) [Электронный ресурс]: Кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 г. № 120-VI. URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=36148637 (дата обращения: 20.11.2021).

⁵ О практике применения законодательства о реабилитации и банкротстве [Электронный ресурс]: нормативное постановление Верховного Суда Республики Казахстан от 2 октября 2015 г. № 5. URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=37721831 (дата обращения: 20.11.2021).

пп. 61 п. 1 ст.1 Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)», согласно которым налоговая задолженность включает в себя сумму недоимки, а также неуплаченные суммы пени и штрафов.

Примечательно, что налоговое законодательство Республики Казахстан в недоимку не включает сумму неуплаченных платежей по налоговой проверке, которая обжалуется, а в сумму налоговой задолженности не включает сумму пени, отраженную в уведомлении о результатах проверки, а также сумму штрафов, отраженную в постановлении о наложении административного взыскания, в период обжалования в порядке, определенном законодательством Республики Казахстан в обжалуемой части. Российский Налоговый кодекс содержит положения, предусматривающие приостановление процедуры взыскания платежей, которые оспариваются в судебном порядке (абз. 2 п. 4 ст. 138 НК РФ) и в вышестоящем налоговом органе (абз. 2 п. 5 ст. 138 НК РФ), но при удовлетворении ходатайства о приостановлении исполнения обжалуемого акта налоговый орган приостанавливает меры взыскания или иные действия, которые оспариваются. В лицевом счете налогоплательщика оспариваемая задолженность остается, и при запросе справки об отсутствии задолженности, которая в том числе оспаривается, налоговый орган предоставит информацию при отсутствии достаточной переплаты для погашения задолженности о наличии задолженности в бюджеты Российской Федерации, что фактически может ущемлять права налогоплательщика. Мы считаем, что для соблюдения баланса интересов налоговых органов и налогоплательщиков отечественный законодатель должен учесть зарубежный опыт и рассмотреть его в рамках законодательной инициативы, которая должна быть направлена на защиту прав налогоплательщиков по результатам оспаривания действия (бездействия) налогового органа.

Налоговый кодекс Республики Казахстан, как и ряд других налоговых законодательств зарубежных стран, например, п. 5 ст. 8 Закона Грузии от 17 сентября 2010 г. № 3591 «Налоговый кодекс Грузии»¹, п. 20 ст. 4 Налогового кодекса Кыргызской Республики от 18 января 2022 г. № 3², содержит понятие налоговой задолженности, признанной налогоплательщиком. Так, в соответствии с п. 20 ст. 4 Налогового кодекса Кыргызской Республики налоговая задолженность, признанная налогоплательщиком, – это непогашенная сумма налоговой задолжен-

¹ Налоговый кодекс Грузии [Электронный ресурс]: закон Грузии от 17 сентября 2010 г. № 3591. URL: <https://matsne.gov.ge/ru/document/view/1043717?publication=176> (дата обращения: 20.11.2021).

² Налоговый кодекс Кыргызской Республики [Электронный ресурс]: закон Кыргызской Республики от 18 января 2022 г. № 3. URL: <http://cbd.minjust.gov.kg/act/view/ru-ru/112340?cl=ru-ru> (дата обращения: 18.01.2022).

ности, начисленная на основании: налоговой отчетности налогоплательщика; решения органа налоговой службы, с которым налогоплательщик ознакомился и которое не оспорил, и срок оспаривания которого истек; решения органа налоговой службы, в отношении которого имеется решение суда, вступившее в законную силу; решения органа налоговой службы, в отношении которого применен льготный режим исполнения налогового обязательства. Российское же законодательство не содержит понятие задолженности, признанной налогоплательщиком.

Судебная практика ряда российских регионов исходит из отсутствия задолженности при наличии переплаты по одному налогу или по налогам, по которым можно сделать зачет. Например, в Постановлении Арбитражного суда Дальневосточного округа от 25 декабря 2018 г. № Ф03-5377/18 по делу № А73-6809/2018¹ указывается, что задолженность полностью покрывалась переплатой по этому же налогу, что следует из выписки по лицевому счету общества. При наличии переплаты, достаточной для погашения имеющейся задолженности, налоговый орган должен выдать справку об отсутствии задолженности в соответствии с приказом ФНС России от 20 января 2017 г. № ММВ-7-8/20@ «Об утверждении формы справки об исполнении налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов, порядка ее заполнения и формата ее представления в электронной форме» (вместе с «Порядком заполнения формы справки об исполнении налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов»).

Федеральным законом от 29 сентября 2019 г. № 325-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации»² были внесены изменения в налоговое законодательство, в частности в п. 1 ст. 78 НК РФ, который ограничивал проведение зачета только в рамках одного вида налога. После внесения изменений проведение зачета возможно вне зависимости от вида налога, за исключением страховых взносов и налога на доходы физических лиц в связи с их правовой конструкцией (налогоплательщик выступает в роли страхователя и налогового агента), и только в рамках сбора и налога, без огра-

¹ Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 25 декабря 2018 г. № Ф03-5377/18 по делу № А73-6809/2018. Доступ из информ.-правового портала «Гарант».

² О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 29 сентября 2019 г. № 325-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

ничений по пени и штрафным санкциям. Следовательно, с 1 октября 2020 г. при наличии переплаты, достаточной для погашения задолженности, помимо вышеуказанных исключений, налогоплательщик имеет право получить справку об отсутствии задолженности перед бюджетом Российской Федерации.

Российское законодательство, в отличие от ряда рассматриваемых законодательств зарубежных стран, не содержит ограничений по сумме задолженности, при наличии которой налоговый орган может выдать справку об отсутствии задолженности. Так, например, в ч. 5 ст. 14 Закона Эстонии «О налогообложении» указывается, что налоговый управляющий обязан выдать справку об отсутствии налоговой задолженности и в случае, когда налоговая задолженность субъекта налога по всем администрируемым одним и тем же налоговым управляющим налогам меньше 100 евро, или если уплата налоговой задолженности рассрочена. Схожая норма содержится в п. 4 ст. 228 Налогового кодекса Республики Молдова от 24 апреля 1997 г. №1163-ХІІІ¹, в которой указано, что в случае периодичного отражения пени в лицевом счете налогоплательщика разрешается не показывать начисленную сумму по каждому налогу (пошлине) и сбору в отдельности в размере менее 10 леев. Аналогичной нормы российское законодательство не содержит, при этом мы считаем, что неполное погашение задолженности со стороны налогоплательщиков, даже в минимальном размере, не способствует равенству хозяйствующих субъектов в налоговых правоотношениях, предоставляя определенные преференции должникам по сравнению с налогоплательщиком, добросовестно и своевременно исполнившим обязанность по уплате налоговых платежей, а также не способствует налоговой дисциплине со стороны налогоплательщиков.

Считаем целесообразным рассмотреть положение ч. 6 ст. 14 Закона Эстонии «О налогообложении», в котором указывается, что налоговый управляющий может делать на справке отметку о том, для представления кому выдана справка, а также о том, что субъектом налога в год подачи ходатайства или в предшествовавшем этому году не исполнена обязанность по представлению налоговой декларации в течение установленного законом срока. Аналогичная норма в российском законодательстве отсутствует, что, по нашему мнению, является упущением законодателя в связи с отсутствием записи о непредставлении отчетности при получении справки. Фактически при отсутствии сданной отчетности и уплате авансовых платежей в лицевом счете налогоплательщика формируется «виртуальная» переплата,

¹ Налоговый кодекс Республики Молдова от 24 апреля 1997 г. №1163-ХІІІ [Электронный ресурс]. URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30398075 (дата обращения: 20.11.2021).

которая погашает задолженность за предыдущие периоды, и в случае предоставления отчетности с начислениями образуется недоимка. Таким образом, если налогоплательщик запросит справку об отсутствии задолженности и уплатит авансовые платежи или произведет оплату раньше срока, то данные платежи образуют переплату, или будут погашать задолженность ранних периодов, что фактически не будет отображать реальное исполнение налоговых обязательств.

Таким образом, действующее российское законодательство разграничивает понятия налоговой недоимки и налоговой задолженности. Законодателью необходимо привести в соответствие положения Налогового кодекса Российской Федерации на предмет разграничения понятий «недоимка» и «задолженность»; рассмотреть возможность отображения в справке о недоимке и иных платежей, которые оспариваются в вышестоящем налоговом органе или суде, для соблюдения прав налогоплательщиков; в справке о задолженности отображать данные об исполнении обязанности по предоставлению отчетности.

1.2. Понятие и сущность обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов

Одним из основных обязательств налогоплательщика является своевременная уплата правомерно определенных налогов (п. 1 ст. 3, пп. 1 п. 1 ст. 23 НК РФ).

В течение всей истории налоги формировали экономическую базу с целью осуществления государством (иными публично-правовыми образованиями) собственных внутренних и внешних функций, в целом интересов общества.

При отсутствии своевременных поступлений в государственный бюджет налоговых платежей исполнение государством своих обязанностей представляется достаточно проблематичным. Согласно данным, представленным на Едином портале бюджетной системы Российской Федерации, доходная часть бюджета за 2019 г. составила 20 188,8 млрд рублей, в том числе налоговые доходы – 15 167,9 млрд рублей (75,13%), неналоговые доходы – 4 947,7 млрд рублей (24,51%), безвозмездные поступления – 73,1 млрд рублей (0,36%)¹. Данная статистика характерна почти для всех современных стран мира².

¹ Единый портал бюджетной системы Российской Федерации. Электронный бюджет. URL: http://budget.gov.ru/epbs/faces/p/%D0%91%D1%8E%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D1%82/%D0%94%D0%BE%D1%85%D0%BE%D0%B4%D1%8B?_adf.ctrl-state=17bklkqgs2_4®ionId=45 (дата обращения: 20.11.2021).

² Государственный бюджет по странам. URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Государственный_бюджет_по_странам (дата обращения: 20.11.2021).

Таблица 1

Доходы и расходы стран бывшего СССР

	Страна	Доход (млн. \$)	Расход (млн \$)	Дефицит/ профицит	Год
1	Россия	309 165	265 537	+43 628	2018
2	Украина	35 600	38 910	-33 10	2017
3	Казахстан	34 130	38 900	-4770	2017
4	Белоруссия	22 540	22 800	-260	2017
5	Узбекистан	20 110	19 920	+190	2017
6	Литва	16 180	16 630	-450	2017
7	Латвия	10 130	10 430	-300	2017
8	Азербайджан	9852	10 400	-548	2017
9	Эстония	9772	9890	-118	2017
10	Грузия	4260	4852	-592	2017
11	Туркменистан	4220	4215	+5	2020
12	Молдова	2796	3027	-231	2017
13	Армения	2536	2910	-374	2017
14	Таджикистан	2214	23 16	-98	2017
15	Киргизия	2050	2304	-254	2017

Как следует из вышеприведенной таблицы 1, у большинства исследуемых государств бюджет дефицитный, но у трех государств профицитный, в том числе у России. Одним из источников покрытия профицита бюджета являются налоговые платежи, а именно своевременное поступление обязательных платежей в бюджеты государства. Платежи в основном идут на покрытие государственных расходов в виде финансирования предприятий, исполняющих государственный заказ, органов здравоохранения, образования, армии, системы правоохранительных органов и т. д.

В каждой стране налоги считаются методом целевого влияния в сфере экономики, стимулирования отдельных разновидностей финансовой работы путем повышения либо снижения общего налогового бремени, инструментом реализации социальной политики, финансового обеспечения государственных программ. Налоги представляют собой главный источник финансирования государственных расходов, но обязательство по их уплате воплощает интерес всех членов общества.

Применение в ст. 57 Конституции Российской Федерации слова «каждый» в отношении обязанности по уплате налогов акцентирует внимание на ее всеобщем характере.

В Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 г. № 20-П «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» указывается, что «налог – необходимое требование жизни государства, поэтому обязанность платить налоги, закрепленная в статье 57 Конституции Российской Федерации, распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства»¹.

Законодательство о налогах и сборах, в отличие от гражданского законодательства, использует понятие «обязанность», а не «обязательство». Гл. 11 НК РФ в наименовании включает термин «обязанность», в то время как в Гражданском кодексе Российской Федерации² (далее – ГК РФ) схожая гл. 23 называется «Обеспечение исполнения обязательств». Данному терминологическому отличию в практиче-

¹ 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» [Электронный ресурс]: постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 г. № 20-П. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

² Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ // СЗ РФ. 1994. № 32. Ст. 3301.

ском отношении не следует давать особое правовое значение, несмотря на то что по данному поводу также имеется конкретная научная дискуссия, т. к. правоприменитель понятия «налоговая обязанность» и «налоговое обязательство» разместил в одной смысловой области, заложив в них один смысл. Таким образом, Конституционный Суд Российской Федерации многократно (и до принятия Налогового кодекса Российской Федерации, и после) в актах применял понятие «налоговое обязательство», сущность которого по смыслу ст. 57 Конституции Российской Федерации заключается в обязанности налогоплательщика уплатить конкретный налог, определенный законодательством.

Таким образом, объектом правового обеспечения считается обязанность налогоплательщика по уплате налога, но конкретнее – выполнение данной обязанности.

В теории права формы осуществления полномочий обычно разделяются на исполнение, использование, соблюдение и применение.

При исполнении субъекты осуществляют возложенные на них обязанности, функции, полномочия, реализуя этим соответствующие правовые нормы. Сутью исполнения обязательств является осуществление обязанным лицом действия, юридическую меру которого определяет его обязанность.

В теории налогового права выделяют:

1) общий или добровольный порядок исполнения налоговой обязанности;

2) порядок принудительного исполнения налоговой обязанности.

Если первый реализуется посредством активных положительных действий налогоплательщиков, то второй – с помощью мер принуждения налогового органа и механизма взыскания.

При этом меры принуждения не объединяются с мерами ответственности (наказания), а содержат правосстановительные или обеспечительные меры.

Законодатель не предоставляет легальной дефиниции единого понятия «способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов», ограничиваясь только перечислением их видов в ст. 72 НК РФ, что характерно и для законодателей исследуемых стран. Например, в ст. 116 Кодекса Республики Казахстан от 25 декабря 2017 г. №120-VI «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» законодатель перечисляет способы обеспечения исполнения обязательств, при этом понятие обеспечения не содержится.

Юридическая сущность способов обеспечения более подробно раскрывается посредством их функций. В общеправовом плане

функция определяется как «внешнее проявление свойств какого-либо объекта в данной системе отношений». При этом данное представление функции дает возможность изучить взаимодействие различных элементов внутри наиболее трудного образования, рассматриваемого как система, выявить задачи, которые реализует каждый элемент по отношению к другим элементам и к системе в целом.

Естественное отличие способов предоставления порождает неоднородность также в формулировании их функций. В основе обеспечения выполнения обязанности по уплате налога заложены две функции: 1) стимулирование налогоплательщика к своевременной и полной уплате налога; 2) реальное гарантирование имущественных интересов государства. Недостаток многофункциональной целостности данного института явился поводом для дискуссии в вопросе о том, какие правовые средства следует относить к категории способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов: только лишь те, которые выполняют гарантирующую функцию, формируют дополнительные обязательства удовлетворения имущественных интересов государства (залог, поручительство, банковская гарантия), либо же и те, которые в принудительно-репрессивном порядке стимулируют налогоплательщика к правомерному поведению (пени, приостановление операций по счетам в банке, арест имущества налогоплательщика).

Таким образом, понятие «способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов» возможно определить как правовые средства, целевой направленностью которых считается поступление налогов в бюджет с помощью инструментов гарантирования имущественных интересов государства, побуждения (стимулирования) налогоплательщиков к своевременной уплате налога в добровольном порядке и принуждения в случаях неуплаты налога.

1.3. Система способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов

С целью установления механизма контроля за фактическим возмещением ущерба, причиненного преступлениями, предусмотренными ст. 198–199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации¹ (далее – УК РФ), а также порядка взаимодействия правоохранительных и контролирующих органов для обеспечения эффективности возмещения ущерба, причиненного налоговыми преступлени-

¹ Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ // СЗ РФ. 1996. № 25. Ст. 2954.

ями, и поступления в бюджетную систему Российской Федерации налоговой задолженности был издан совместный приказ Генпрокуратуры России № 286, ФНС России ММВ-7-2/232@, МВД России, Следственного комитета России от 8 июня 2015 г. «Об утверждении Инструкции по организации контроля за фактическим возмещением ущерба, причиненного налоговыми преступлениями»¹ (далее – Инструкция).

Согласно п. 15 Инструкции на подразделения территориальных органов Следственного комитета во взаимодействии с подразделениями территориальных органов МВД России, осуществляющими оперативно-розыскную деятельность, и иными заинтересованными ведомствами возложено проведение регулярных рабочих встреч (совещаний) по вопросам установления имущества подозреваемого, обвиняемого или лиц, несущих в соответствии с законом материальную ответственность за причиненный преступлением вред.

Следовательно, органы внутренних дел помимо мероприятий, проводимых в рамках налоговой проверки, также должны проводить оперативно-розыскную деятельность, направленную на выявление имущества, за счет которого возможно погашение налоговой задолженности налогоплательщика. Фактически выявляется ликвидное имущество, за счет которого возможно погашение задолженности, но в связи с установлением федеральным законодателем последовательной процедуры взыскания налогоплательщик может в этот промежуток времени попробовать скрыть имущество, для чего был предусмотрен механизм обеспечительных мер. Своевременное принятие обеспечительных мер налоговым органом или территориальным подразделением Следственного комитета России способствует погашению налоговой задолженности.

Приведенные в ст. 72 НК РФ способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов (далее также – способы обеспечения) не имеют общей категориальной родовой принадлежности и не образуют единой юридической конструкции, что во многом затрудняет их систематизацию.

В то же время цивилистами многократно отмечалось, что понятие способов обеспечения исполнения обязательств имеет исключи-

¹ Об утверждении Инструкции по организации контроля за фактическим возмещением ущерба, причиненного налоговыми преступлениями [Электронный ресурс]: приказ Генпрокуратуры России № 286, ФНС России № ММВ-7-2/232@, МВД России, Следственного комитета России от 8 июня 2015 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

тельно телеологическую (от греч. teleos – результат, цель) природу, которая раскрывается через их предназначение.

Если основываться на функциональном подходе, то тогда все способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов, приведенные в гл. 11 НК РФ, возможно разделить на две группы – способы, в основе которых лежит функция:

1) стимулирования (пени (ст. 75), арест имущества (ст. 77), приостановление операций по счетам в банках (ст. 76));

2) гарантирования (залог имущества (ст. 73), поручительство (ст. 74), банковская гарантия (ст. 74.1)).

Однако главное назначение налогового залога заключается в гарантировании, т. е. создании резервного материального источника пополнения бюджета в случае неисполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налогов. Залог дает государству в лице налогового органа уверенность в том, что общественный интерес в этом случае все равно приобретет удовлетворение из-за стоимости заложенного имущества налогоплательщика или иного лица, при этом первым среди всех остальных, т. е. преимущественно перед другими кредиторами.

Для первой группы способов обеспечения характерно то, что все без исключения выступают мерами принуждения, по этой причине по своей публично-правовой природе обладают односторонним, властным характером и применяются также только на основе решения налогового органа.

Подобное предоставление выражается в своей активной фазе только лишь после нарушения налогоплательщиком основного налогового обязательства. Налоговый орган действует автономно от волеизъявления налогоплательщика властно-обязывающим образом. Данные способы обеспечения являются следствием нарушения налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах и основываются исключительно на императивном методе правового регулирования. В отличие от способов обеспечения второй группы они не имеют аналогов в гражданском законодательстве, за исключением пени, которые можно рассмотреть как проценты за несвоевременное исполнение договорных обязательств.

Так называемый феномен конфликтности в налоговой сфере исследовали различные ученые, однако более успешно он описан в работах А. В. Демина. Налоговым взаимоотношениям, как справедливо отмечает А. В. Демин, имманентно присущи «несовпадение интересов налогоплательщика и государства», повышенная «конфликтность налоговых взаимодействий», сопряженная с односторон-

не безвозвратным и индивидуально безвозмездным изъятием собственности налогоплательщика в адрес государства.

Изучая причины такой конфликтности, А. В. Демин приходит к заключению: во многом они лежат в собственных инстинктах человека, при этом данные инстинкты врожденные, а не приобретаемые в процессе социальной адаптации. Отдавая безвозмездно часть своего имущества в виде налога, человек всякий раз переступает через что-то очень важное в своем существе. Некоторые внутренние защитные механизмы вынуждают человека противодействовать посягательству на его имущество со стороны кого бы то ни было, включая государство, т. к. желание к защите своего имущества располагается у каждого человека на уровне подсознания. В качестве примера, подтверждающего посыл, касающийся собственных инстинктов человека, ученый предлагает «отобрать игрушку у ребенка, причем совершенно не важно, свою или чужую» и посмотреть на его ответную реакцию. По этой причине А. В. Демин делает вывод о том, что «государство не может здесь полагаться на чувство долга, конформизм, рассудочное осознание частными лицами необходимости уплаты налогов и другие внутренние источники побудительной мотивации»¹.

Гарантией правомерной и добросовестной реализации обязанности по уплате налога считается возможность применения государством мер дополнительного воздействия на налогоплательщика, в том числе через обеспечительный механизм.

Согласно п. 1 ст. 45 НК РФ налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога. Суть надлежащего исполнения этой обязанности заключается в совершении налогоплательщиком от своего имени и за счет собственных средств действий, направленных на уплату соответствующей суммы налога в бюджет (абз. 5 п. 2 Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 22 января 2004 г. № 41-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Сибирский Тяжпромэлектропроект» и гражданки Тарасовой Галины Михайловны на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации»²).

¹ Демин А. В. Определенность налогообложения как фундаментальный принцип налогового права // Вопросы правоведения. 2012. № 1 (13). С. 158.

² Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Сибирский Тяжпромэлектропроект» и гражданки Тарасовой Галины Михайловны на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс]: Определение Конститу-

Группа ученых (Е. А. Имыкшенова, В. А. Кинсбургская, В. В. Стрельников) отмечают двойственную природу приостановления действий по счетам налогоплательщика (организации или индивидуального предпринимателя) в банке (ст. 76 НК РФ) и ареста имущества налогоплательщика-организации (ст. 77 НК РФ) и предлагают указанную группу принудительных мер именовать обеспечительно-пресекательными мерами, поскольку ими обеспечивается не добровольное исполнение налоговой обязанности, а стадия ее принудительного исполнения (взыскание налога или сбора).

В основе второй группы способов обеспечения лежит гражданское начало (договор). Все они без исключения появились также в налоговом праве из гражданского и сохраняют многие его черты. По этой причине в литературе их иногда называют гражданско-правовыми или диспозитивными способами обеспечения.

Объединяющей характерной чертой этой группы способов обеспечения считается обширное применение норм гражданского законодательства. В соответствии с п. 3 ст. 2 ГК РФ гражданское законодательство к налоговым и другим финансовым отношениям не применяется, если иное не предусмотрено законодательством. В случае с налоговым поручительством «иное» предусмотрено в п. 2 и 6 ст. 74 НК РФ, в случае с налоговым залогом – в п. 3, 4 и 7 ст. 73 НК РФ, и лишь ст. 74.1 НК РФ не содержит отсылочной нормы к гражданскому законодательству.

Между третьими лицами (поручителем, гарантом) и налоговым органом формируется особенное неналоговое обязательство по уплате обязательного платежа, имеющего по юридическому содержанию и правовой природе публично-правовой характер: он взыскивается в бюджет в односторонне-властном порядке на началах обязательности и с применением мер государственного принуждения. Причиной появления такого обязательства считается сложный юридический состав – договор поручительства, факт выдачи банковской гарантии и нарушение обеспеченной ею обязанности налогоплательщика по уплате налога.

Истребуемые с гаранта и поручителя средства квалифицируются законодателем не как налог, а как денежная сумма, они поступают не от участника налогового отношения в соответствии со ст. 9 НК РФ (банк и поручитель не подпадают под данное в Кодексе определение налогоплательщика) и не в его рамках, к этому платежу относятся не все признаки налога в их совокупно-

сти (обязательность, индивидуальная безвозмездность, безвозвратность, уплата в бюджет), а лишь их отдельная часть.

Иной характерной чертой этой группы способов обеспечения является способность заменить обеспечительные меры налогового органа (п. 11 ст. 101 НК РФ) в предусмотренных законом случаях.

Обеспечительные меры, принимаемые налоговым органом, также можно разделить на две группы: к первой можно отнести меры, которые наступают автоматически и не зависят от действий налогового органа (начисление пени (ст. 75)), ко второй – меры, которые применяются в рамках реализации процедуры взыскания налоговой задолженности. К последней группе относятся приостановления операций по счетам в банках, а также переводов электронных денежных средств организаций и индивидуальных предпринимателей (ст. 76 НК РФ), арест имущества (ст. 77 НК РФ). Обе обеспечительные меры могут быть применены только после вынесения решения в соответствии со ст. 46 НК РФ.

Подытоживая вышеизложенное, хотелось бы подчеркнуть: в основе построения системы способов обеспечения надлежащего исполнения обязанности по уплате налогов лежит их функциональное назначение, что объединяется в гарантировании имущественных публичных интересов и стимулировании налогоплательщиков к исправному поведению.

Глава 2. Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов на основе добровольности

2.1. Залог

Налоговому залому посвящена ст. 73 НК РФ. Законодательство Российской Федерации в отличие от ряда зарубежных стран никак не применяет термин «налоговый» по отношению к залому, как, например, в Грузии (ст. 239 Налогового кодекса Грузии) или на Украине (ст. 14.1.155 Налогового кодекса Украины), хотя правильнее было бы применять именно понятие «налоговый залог», как и «налоговое поручительство» в ст. 74 НК РФ, что отражало бы публично-правовую природу данных институтов и позволяло терминологически отделять их от гражданско-правовых аналогов.

Дефиниции понятия залога, которые содержатся в ст. 334 ГК РФ и в ст. 1 Федерального закона от 16 июля 1998 г. № 102-ФЗ «Об ипотеке (залоге недвижимости)»¹, представляются не совсем удачными в плане использования для налогового законодательства.

Присутствие налогового залога предполагает, что налоговый орган приобретает статус залогового кредитора, при этом непосредственно самовозбуждение процедуры банкротства налогоплательщиком не влечет каких-либо изменений требований залогового кредитора в необеспеченное денежное обязательство: залогодержатель (налоговый орган) по-прежнему имеет право на удовлетворение из стоимости заложенной вещи, однако только по правилам процедуры банкротства.

Область обеспечительного действия налогового залога в первоначальной редакции НК РФ была ограничена случаем изменения сроков исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, при этом Федеральным законом от 27 июля 2010 г. № 229-ФЗ «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

¹ Об ипотеке (залоге недвижимости) [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 16 июля 1998 г. № 102-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».

актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования» (п. 24 ст. 1) редакция п. 1 ст. 73 НК РФ была изменена, и таким образом налоговый залог, кроме случая изменения сроков исполнения обязанностей по уплате налогов, способен применяться в различных случаях, которые предусмотрены НК РФ.

Согласно ст. 60 Налогового кодекса Республики Узбекистан одновременно с требованием о погашении налоговой задолженности налогоплательщику органом государственной налоговой службы вносится в залоговый реестр запись с указанием суммы налоговой задолженности, в размере которой будет обращено взыскание на имущество должника в случае непогашения налоговой задолженности в установленный срок. Следовательно, залоговые правоотношения возникают с момента применения мер взыскания обязательных налоговых правоотношений, в отличие от остальных рассматриваемых законодательств.

В гражданско-правовых взаимоотношениях в соответствии со ст. 337 ГК РФ залог обеспечивает требование в таком объеме, которым оно обладает на момент его удовлетворения, в частности проценты, неустойку, возмещение убытков, которые наступили вследствие просрочки исполнения, а также возмещение необходимых расходов залогодержателя на содержание заложенной вещи и расходов по взысканию, если иное не предусмотрено договором.

Проценты, установленные п. 4 ст. 64 НК РФ, наоборот, исключают тот факт, по которому нарушения законодательства о налогах и сборах считаются результатом совершения некоторых договоренностей и принятия надлежащего решения компетентным органом.

Помимо этого, законодатель в пп. 9 п. 1 ст. 31 НК РФ проценты в качестве объекта взыскания налоговым органом поставил в один ряд с пени, что говорит о факте их самостоятельности. Налоговые органы вправе взыскивать недоимки, кроме того, пени, проценты и штрафы в случаях и порядке, установленных НК РФ. Взыскание процентов согласно п. 10 ст. 68 НК РФ выполняется в порядке и в сроки, предусмотренные ст. 46–48 НК РФ, однако их уплата налоговым залогом не обеспечивается. Объем обеспечиваемых требований залогодателя, по смыслу п. 3 ст. 73 НК РФ, не включает и уплату штрафа.

Залог имущества в налоговых взаимоотношениях оформляется договором между налоговым органом и залогодателем. В НК РФ не указывается, с каким именно налоговым органом необходимо заключать договор: в котором стоит на учете налогоплательщик или

с тем, в котором стоит на учете залогодатель – третье лицо, или с каким-либо иным.

Возможность заключения договора залога с третьими лицами предусмотрена в большинстве рассматриваемых законодательств, например, Белоруссии (п. 1 ст. 58 Налогового кодекса Республики Беларусь¹), Грузии (ст. 239 Налогового кодекса Грузии) и Туркменистана (п. 2 ст. 60 Налогового кодекса Туркменистана²).

В п. 20 приказа ФНС России от 16 декабря 2016 г. № ММВ-7-8/683@ «Об утверждении Порядка изменения срока уплаты налога, сбора, страховых взносов, а также пени и штрафа налоговыми органами» (далее – Порядок) указывается, что договор поручительства либо договор залога со стороны налогового органа заключается управлением ФНС России по субъекту Российской Федерации по месту нахождения (месту жительства) заинтересованного лица либо межрегиональной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, если заинтересованное лицо состоит на учете в ней или в межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, находящейся в ее непосредственном подчинении.

Договор залога заключается в письменном форме и подлежит регистрации в налоговом органе (п. 24 Порядка). На стороне залогодателя могут выступать как сам налогоплательщик или плательщик сбора, так и третье лицо.

В ст. 73 НК РФ не указывается, кто непосредственно может быть залогодателем: юридические или физические лица. Отсутствие прямого запрета позволяет применение в качестве залога имущества как юридических, так и физических лиц. Косвенное подтверждение содержится в ст. 74 НК РФ, в которой законодатель определил, что налоговым поручителем вправе выступать юридическое или физическое лицо.

В связи с этим ст. 73 НК РФ не коррелируется с пп. 2 п. 11 ст. 101 НК РФ, допускающим залог ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг (т. е. акций и облигаций – бездокументарных ценных бумаг), при этом, как сказано в законе, «оформленный в порядке, предусмотренном статьей 73 настоящего Кодекса». Согласно правовой природе залог акций и облигаций считается залогом имущественных прав.

¹ Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. № 166-З [Электронный ресурс]. URL: https://belzakon.net/Кодексы/Налоговый_Кодекс_РБ/ (дата обращения: 20.11.2021).

² Налоговый кодекс Туркменистана: принят Халк Маслахаты Туркменистана 25 Гарашсызлык (октября) 2005 г. [Электронный ресурс]. URL: <https://online.zakon.kz/m/amp/document/30415652> (дата обращения: 20.11.2021).

Таким образом, положения пп. 2 п. 11 ст. 101 НК РФ не согласуются с положениями ст. 73 НК РФ и также входят в некий правовой диссонанс с пониманием имущества в налогово-правовом смысле, определенном п. 2 ст. 38 НК РФ.

В отличие от гражданского законодательства, которое допускает возможность последующего залога, т. е. возможность передачи имущества, которое находится в залоге, в залог в обеспечение других требований (ст. 342 ГК РФ), НК РФ (п. 4 ст. 73) в императивном порядке включает в себя запрет на залог имущества, которое является предметом залога по другому договору. В Постановлении Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 13 мая 2020 г. № Ф04-1050/2020 по делу № А02-1218/2018 указывается на запрет передачи в залог имущества налоговому органу и третьему лицу. Аналогичная позиция содержится в Кассационном определении Девятого кассационного суда общей юрисдикции от 6 ноября 2019 г. № 88а-79/2019 по делу № 2а-2687/2018, Апелляционном определении Московского городского суда от 16 октября 2019 г. по делу № 33-46937/2019.

В соответствии со ст. 22 НК РФ налогоплательщикам (плательщикам сборов) обеспечивается административная и судебная защита не только их субъективных прав, но и законных интересов.

Субъективное право налогоплательщика предполагает юридическое дозволение, которое гарантировано обязанностью налогового органа. В содержании субъективного права выделяют как минимум два правомочия: право на собственные активные действия и право требования. Законный интерес налогоплательщика в отличие от субъективного права не предполагает определенного поведения налоговых органов (других государственных органов) и не обеспечен их конкретной юридической обязанностью. Однако законный интерес налогоплательщика реализуется путем вступления налогоплательщика – носителя интереса в налоговое правоотношение, что означает зависимость реализации законного интереса от действий налоговых органов. При невозможности удовлетворения законных интересов своими действиями, кроме того, наличии препятствий в присутствии законного интереса со стороны налоговых органов допустимо применение определенной формы защиты.

Таким образом, налоговый орган не вправе в любом случае отказаться от заключения договора залога. Другое с учетом правовых позиций Конституционного Суда РФ обозначало бы произвольное, но дискриминационное правоприменение.

В п. 2 ст. 348 ГК РФ закреплено правило, которое запрещает обращение взыскания на предмет залога при нарушении должника

ком обеспеченного залогом по нему обязательства, в случае если одновременно присутствуют два условия:

1) сумма неисполненного обязательства составляет менее чем 5 % от размера стоимости заложенного имущества по договору о залоге;

2) период просрочки исполнения обязательства, обеспеченного залогом, составляет менее трех месяцев.

Ограничения в применении залога имущества в налоговых правоотношениях прямо предусмотрены в Налоговом кодексе Украины, где в ст. 89.2 указывается, что право налогового залога не применяется, если общая сумма налогового долга плательщика налогов не превышает ста восьмидесяти не облагаемых налогом минимумов доходов граждан.

Законом определен порядок реализации (продажи) заложенного имущества, на которое было обращено взыскание, – продажа с публичных торгов (ст. 350 ГК РФ, ст. 56 Федерального закона «Об ипотеке (залоге недвижимости)»).

Основная проблема – это время действия налоговой отсрочки или рассрочки, когда рыночная стоимость заложенного имущества, его ликвидность могут значительно уменьшиться, и реализация предмета залога может быть осложнена на первых и повторных публичных торгах.

За время действия договора залога имущество может амортизироваться и его стоимость уменьшиться, и его последующая реализация не сможет погасить задолженность по обязательным платежам. Данный правовой пробел требует от законодателя изменения требований к стоимости заложенного имущества, для чего можно рассмотреть зарубежный опыт. Например, в п. 2 ст. 58 Налогового кодекса Белоруссии указывается, что остаточная стоимость имущества, предоставленного в залог (в случае когда исполнение налогового обязательства и (или) неуплата пеней обеспечиваются только залогом имущества), должна быть не менее суммы неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов, сборов (пошлин), пеней, в том числе пеней, начисленных за период действия договора залога. Согласно ч. 9 ст. 437 Налогового кодекса Республики Армения¹ договор залога имущества может быть заключен, если рыночная стоимость предмета залога превышает необходи-

¹ Налоговый кодекс Республики Армения от 4 октября 2016 г. [Электронный ресурс]. URL: http://www.parliament.am/law_docs5/011116HO165_rus.pdf (дата обращения: 20.11.2021).

мый для обеспечения налогового обязательства размер более чем на 20 процентов.

Таким образом, ряд законодательств содержат положения о стоимости заложенного имущества в большем размере, чем размер задолженности на момент заключения договора залога, что, по нашему мнению, является правильным и направлено на соблюдение публично-частных интересов.

Совершение каких-либо сделок в отношении заложенного имущества, в том числе сделок, совершаемых в целях погашения сумм задолженности, может осуществляться только по согласованию с залогодержателем (п. 6 ст. 73 НК РФ). НК РФ не содержит положений о том, в течение какого срока налоговый орган должен предоставить ответ на заявление должника о действиях с заложенным имуществом, направленных на погашение задолженности, что может создавать трудности для налогоплательщика для оперативного погашения задолженности и, как следствие, излишние начисления пени. В ст. 92.1 Налогового кодекса Украины законодатель указал, что плательщик налогов может отчуждать имущество, находящееся в налоговом залоге, только с согласия контролирующего органа, а также в случае если контролирующий орган в течение десяти дней с момента получения от плательщика налогов соответствующего обращения не предоставил такому плательщику налогов ответа по поводу предоставления (непредоставления) согласия. Данная норма направлена на стабилизацию правоотношений между налоговым органом и налогоплательщиком, которые фактически построены на позиции власти и подчинения, в то же время на уменьшение бюрократических барьеров.

Еще одним условием, помимо погашения задолженности для снятия залогового обременения налогового органа, является получение от судебного пристава-исполнителя копии акта о наложении ареста на имущество должника (описи имущества). Инспекция в течение трех рабочих дней проводит действия по снятию ранее наложенного ею ареста на это имущество (п. 2.11 Соглашения ФССП России от 4 апреля 2014 г. № 0001/7, ФНС России от 14 апреля 2014 г. № ММВ-23-8/3@¹). Считаем, данные действия направлены на снижение бюрократических проволочек со стороны органов взыскания и реализацию положений п. 2.1. ст. 73 НК РФ.

¹ О порядке взаимодействия Федеральной налоговой службы и Федеральной службы судебных приставов при исполнении исполнительных документов [Электронный ресурс]: соглашение ФССП России от 4 апреля 2014 г. № 0001/7, ФНС России от 14 апреля 2014 г. № ММВ-23-8/3@. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Недостаток специального регулирования реализации права налогового залога теоретически способен привести к ситуации, при которой налоговый орган не решит главную задачу – получение удовлетворения за счет продажи предмета залога.

Таким образом, можно сделать следующие выводы.

1. Залог в налоговых отношениях не считается копией гражданского аналога и также имеет ряд особенностей, которые обусловлены областью применения, показанных выше.

2. В объем ответственности залогодателя необоснованно не включаются проценты, которые налогоплательщик обязан уплатить за период действия отсрочки, рассрочки, налогового кредита в соответствии с п. 4 ст. 64 НК РФ, и штраф. В таком случае обязанность по уплате процентов и штрафа стоит в одном ряду с обязанностью по уплате налога и соответствующих пеней, и по смыслу также должна покрываться залогом, т. е. входить в объем ответственности залогодателя.

3. Положения ст. 73 и пп. 2 п. 11 ст. 101 НК РФ необходимо согласовать между собой посредством расширения пределов предмета залога в ст. 73 НК РФ на величину имущественных прав. Например, налоговое законодательство Украины предусматривает возможность наложения ареста на имущество, которое превышает стоимость имущества; в ст. 89.6 Налогового кодекса Украины указывается, что, если имущество плательщика налогов является неделимым и его балансовая стоимость превышает сумму налогового долга, такое имущество подлежит описи в налоговый залог в полном объеме.

4. Единственной преградой к заключению договора залога является несоответствующее качество предмета залога. Только в данном случае налоговый орган вправе воздержаться от заключения договора залога. Обратное означало бы нарушение законных интересов налогоплательщиков.

5. Представляется нужным вывести из границ собственного усмотрения налогового органа процедуру разрешительного согласования совершения залогодателем сделок в отношении заложенного имущества (п. 6 ст. 73 НК РФ) и упорядочить данный аспект нормативно.

Сотрудники правоохранительных органов должны анализировать правомерность заключения договора залога между должником и налоговым органом на предмет достаточности и соразмерности имущества для погашения задолженности по обязательным платежам. При анализе применения данной обеспечительной меры необходимо давать оценку как действи-

ям, так и бездействию со стороны должностных лиц налогоплательщика, направленным на погашение задолженности фискальных платежей. Должник может предпринять меры по сокрытию имущества, а также фальсификации бухгалтерской и налоговой отчетности, учитывая незначительность санкции за нарушение договора залога, которая предусмотрена ст. 125 НК РФ в размере тридцати тысяч рублей.

Территориальным органам внутренних дел рекомендуется запрашивать у фискальных органов выявленные случаи сокрытия и передачи третьим лицам имущества, находящегося в залоге у налогового органа, а также вынесения решения в соответствии со ст. 125 НК РФ. При нарушении договора залога со стороны налогоплательщика необходимо рассмотреть вопрос о наличии в его действии (бездействии) признаков состава преступления, предусмотренного ст. 159, 195, 199, 199.2 УК РФ.

2.2. Поручительство

Легальное определение поручительства, применяемое в законодательстве о налогах и сборах, содержится в п. 2 ст. 74 НК РФ, согласно которому в силу поручительства поручитель обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и соответствующих пеней.

Обязательство налогоплательщика уплачивать начисленные за период действия отсрочки, рассрочки, налогового кредита проценты поручительством не обеспечивается.

В п. 2.6 Письма Казначейства России от 17 августа 2015 г. № 07-04-05/09-553 «О доведении писем Федеральной налоговой службы и Федерального казначейства» указывается, что п. 3 ст. 74 НК РФ предусмотрено, что при неисполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налога, обеспеченной поручительством, поручитель и налогоплательщик несут солидарную ответственность. Принудительное взыскание налога и причитающихся пеней с поручителя производится налоговым органом в судебном порядке. Таким образом, при добровольном исполнении поручителем взятых на себя обязательств, решение налогового органа в отношении данного поручителя не принимается.

Поручитель же в гражданско-правовых отношениях в соответствии с п. 2 ст. 363 ГК РФ отвечает перед кредитором в том же объеме, что и должник, который включает уплату процентов, возмещение судебных издержек по взысканию долга и другие убытки кредитора, которые были инициированы неисполнением или ненадлежащим

исполнением обязательства должником, если иное не предусмотрено договором поручительства.

Поручителем вправе выступать юридическое или физическое лицо. По одной обязанности по уплате налога допускается одновременное участие нескольких поручителей (п. 5 ст. 74 НК РФ).

Схожая норма содержится в п. 2 ст. 249 Налогового кодекса Грузии, в которой указано, что поручителем вправе выступать как юридическое, так и физическое лицо. По одному и тому же обязательству допускается одновременное участие нескольких поручителей. В таком случае они отвечают как солидарные должники, даже тогда, когда они не принимали на себя поручительство совместно.

Ряд законодательств предусматривают дополнительные требования к поручителям. Например, Налоговый кодекс Республики Беларусь предъявляет требование об обязательном резидентстве (п. 1 ст. 59), в п. 2 ст. 104 Налогового кодекса Литовской Республики указывается, что поручителем или гарантом может быть зарегистрированное в центральном налоговом администраторе в установленном им порядке лицо Литовской Республики – банк, страховое предприятие или иное третье лицо, а также иное учрежденное в сообществе третье лицо, которые соответствуют установленным правительством или уполномоченным им органом критериям. Следовательно, иностранный законодатель предъявляет определенные требования к поручителям для подтверждения возможности исполнения обязанности в случае ее неисполнения налогоплательщиком.

В налоговых правоотношениях ст. 74 НК РФ учитывает строго солидарную ответственность поручителя и налогоплательщика и не допускает ее изменения договором на субсидиарную. Солидарный вид ответственности поручителя (ст. 74 НК РФ) обозначает возможность у налогового органа при неисполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налога, обеспеченной поручительством, предъявлять требования об уплате налога одновременно как к налогоплательщику, так и к поручителю.

Аналогичная позиция законодателей предусмотрена почти во всех рассматриваемых налоговых законах, но имеются и исключения, например, в п. 2 ст. 61 Налогового кодекса Туркменистана указывается, что если должник не исполнил обязанность по уплате налога, то за него обязанность перекладывается на поручителя.

Договор поручительства заключается в письменной форме и подлежит регистрации в налоговом органе (п. 24 Порядка).

Существуют налоги, которые уплачиваются только юридическими лицами (например, налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций) или только физическими лицами

(имущественные налоги физических лиц и др.). Теоретически вполне вероятна ситуация, при которой поручителем налогоплательщика выступает лицо, на которое специальными нормами части второй НК РФ не возложена обязанность по уплате соответствующих налогов и пеней. В этом случае поручитель не подпадает и под категорию налогоплательщика в смысле ст. 19 НК РФ, т. к. в ней указывается на возложение обязанности по уплате налога на организации и физические лица именно этим Кодексом. Обязанность поручителя по уплате налога исходит из договора, заключенного им с налоговым органом, и он обязывается перед налоговыми органами «в силу поручительства» (п. 2 ст. 74 НК РФ), а не в силу закона.

В соответствии с п. 22 Порядка при рассмотрении возможности заключения договора поручительства налоговые органы обязаны проанализировать финансовое состояние поручителя, убедиться в отсутствии у него задолженности перед бюджетами бюджетной системы Российской Федерации по налогам, сборам, пеням и штрафам и в его платежеспособности. Схожие положения прописаны в ч. 2 ст. 123 Закона Эстонии «О налогообложении».

Российское законодательство не предусматривает расчет пеней, которые должен погасить налогоплательщик или поручитель на дату исполнения поручительства, в отличие от законодательства Белоруссии. Согласно п. 1 ст. 59 Налогового кодекса Республики Беларусь в силу поручительства поручитель обязывается перед налоговым или таможенным органом исполнить налоговое обязательство плательщика и (или) уплатить пени, в том числе пени, начисленные за период действия договора поручительства, если плательщик не исполнит налоговое обязательство и (или) не уплатит пени в течение срока, указанного в пп. 3.1 и 3.2 п. 3 ст. 54 НК РФ.

Органам внутренних дел необходимо проверять правомерность заключения договора поручительства со стороны поручителя на предмет возможности исполнения взятых на себя обязательств, достоверности предоставленной бухгалтерской и налоговой отчетности, наличия ликвидного имущества, за счет которого возможно взыскание.

Рассматривая поручительство как обеспечительную меру, можно сделать следующие выводы.

1. Правовой анализ ст. 74 НК РФ дает возможность выделить характерные для налоговой сферы особенности субинститута поручительства: исключается вероятность частичного обеспечения обязанности налогоплательщика; не допускается изменение ответственности поручителя договором с солидарной на субсидиарную;

принудительное взыскание с поручителя налога и причитающихся пеней производится налоговым органом только в судебном порядке.

2. Представляется целесообразным расширить объем ответственности поручителя на величину процентов, предусмотренных п. 4 ст. 64 НК РФ, и штрафа, которые в данный момент никак не покрываются поручительством, а также учесть сумму пени, начисляемых на задолженность до момента исполнения поручительства.

3. Существует неопределенность в отношении правовой природы платежа поручителя в счет исполнения обязанности по уплате налога налогоплательщика, а также сумм, истребуемых поручителем с налогоплательщика. Вероятно, такие отношения не носят публично-правового характера, а приобретенное поручителем право требования к налогоплательщику находится вне публично-правовой сферы, т. е. в частноправовой плоскости.

2.3. Банковская гарантия

Основные положения о банковской гарантии отражаются в ст. 368–379 ГК РФ. В отличие от залога (ст. 73 НК РФ) и поручительства (ст. 74 НК РФ) законодатель, вводя в НК РФ термин «банковская гарантия» (ст. 74.1), не допускает применения положений гражданского законодательства Российской Федерации к правоотношениям, которые образуются при установлении банковской гарантии в качестве меры по обеспечению исполнения обязанности по уплате налога.

В соответствии с п. 3 ст. 2 ГК РФ гражданское законодательство к налоговым и другим финансовым отношениям не применяется, если иное не предусмотрено законодательством. В случае с налоговым поручительством «иное» предусмотрено п. 2 и 6 ст. 74 НК РФ, в случае с налоговым залогом – п. 3, 4 и 7 ст. 73 НК РФ, и лишь ст. 74.1 НК РФ не содержит отсылочной нормы к гражданскому законодательству.

Понятие «банковская гарантия» законодатель наполнил особым содержанием для целей налогообложения и тем самым обособил его от цивилистического аналога. Таким образом, объемы понятий «банковская гарантия» в налоговом законодательстве и гражданско-правовом смысле не совпадают.

Рассматриваемая обеспечительная мера нашла свое отображение в большинстве зарубежных законодательств, но, например, в Эстонии как отдельная обеспечительная мера не указывается, а Законом о налогообложении предусматривается альтернативная

мера – перечисление суммы гарантии на предназначенный для этого депозитный банковский счет (ч. 2 ст. 122).

Непосредственно само применение банковской гарантии в налоговых отношениях появилось значительно раньше введения ст. 74.1 НК РФ – с 1 октября 2001 г., т. е. момента начала действия новой редакции п. 1 ст. 184 НК РФ, используемой в целях освобождения от налогообложения операций по реализации подакцизных товаров за пределы территории РФ. В данном случае налогоплательщику следует представить в налоговый орган поручительство банка или банковскую гарантию. Правда, ст. 184 НК РФ в редакции Федерального закона от 7 августа 2001 г. № 118-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в главу 22 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» содержала отсылку только к ст. 74 «Поручительство» НК РФ, которая, в свою очередь, про банковскую гарантию не упоминала. С 1 января 2014 г. от уплаты акциза при совершении операций, указанных в пп. 4 п. 1 ст. 183 НК РФ, налогоплательщик освобождается при подаче в налоговый орган только банковской гарантии (п. 2 ст. 184 НК РФ).

В соответствии с п. 2 ст. 74.1 НК РФ в силу банковской гарантии банк (гарант) обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налога, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога, и пеней в соответствии с условиями даваемого гарантом обязательства уплатить денежную сумму по представленному налоговым органом в письменной форме или электронной форме по телекоммуникационным каналам связи требованию об уплате этой суммы.

Гарант, становясь обязанным по уплате причитающихся налогов и соответствующих пеней, не приобретает статуса налогоплательщика в смысле ст. 19 НК РФ, но только выполняет обязанность последнего. Во взаимосвязи с данным возникает вопрос о природе гарантийного обязательства и денежной суммы, уплачиваемой по требованию об уплате денежной суммы. Такой платеж обладает признаками публично-правового изъятия или находится за рамками публичных (налоговых) отношений.

В отношении банковской гарантии, которая подлежит исполнению гарантом по требованию об уплате денежной суммы, законодатель дважды – в п. 2 и п. 7 ст. 74.1 НК РФ – применял конструкцию «обязательство», а не «обязанность». У гаранта, таким образом, есть обязательство уплатить денежную сумму. Уплатив причитающуюся денежную сумму в бюджет, гарант приобретает имущественное право требования по отношению к налогоплательщику, который становится обязанным лицом (должником) перед банком-гаран-

том, а последний – кредитором. Таким образом, этот платеж нельзя назвать совсем безвозвратным для гаранта.

При этом в силу пп. 5 п. 5 ст. 74.1 НК РФ банковская гарантия должна предусматривать возможность взыскания с банка, не исполнившего в установленный срок требование о ее уплате, суммы по правилам ст. 46 (за счет денежных средств банка-гаранта) и ст. 47 (за счет иного имущества банка-гаранта) НК РФ.

Условие по уплате денежной суммы по банковской гарантии гарант обязан исполнить в течение пяти дней со дня его получения. Такой срок значительно короче по сравнению с минимальным сроком требования об уплате налога – восемь дней с даты его получения (абз. 4 п. 4 ст. 69 НК РФ). При этом в требовании об уплате налога определен более продолжительный период времени для уплаты налога, чего не предусмотрено для требования об уплате денежной суммы по банковской гарантии.

В соответствии с п. 2 ст. 74.1 НК РФ банк (гарант) обязывается перед налоговыми органами исполнить обязанность налогоплательщика по уплате налога и пени в полном объеме. Из буквального толкования п. 2 ст. 74.1 НК РФ следует, что в объеме ответственности банка-гаранта не включены проценты, которые налогоплательщик обязан уплатить за период действия отсрочки, рассрочки, налогового кредита в силу п. 4 ст. 64 НК РФ. Налоговые органы, помимо недоимки, пени и штрафов, вправе взыскивать проценты в порядке и сроки, которые предусмотрены ст. 46–48 НК РФ (п. 10 ст. 68 НК РФ), но их уплата банковской гарантией не обеспечивается.

Подчеркнем, что в случае с поручительством и залогом аналогичная ситуация: уплата процентов, начисленных за период действия отсрочки, рассрочки, налогового кредита, никак не возмещается данными способами обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов.

В отличие от поручительства законодатель предусмотрел определенные требования для кредитных учреждений, уполномоченных в предоставлении банковской гарантии для налогоплательщиков, которые предусмотрены п. 3 ст. 74.1 НК РФ. В отличие от российского законодательства Налоговый кодекс Армении в ч. 1 ст. 438 предусматривает возможность предоставления гарантии не только кредитными учреждениями и банками, но и страховыми организациями.

Таким образом, вероятно, условие того, что банк (гарант) обязывается перед налоговыми органами выполнить обязан-

ность налогоплательщика по уплате соответствующих пеней в полном объеме (без указания конкретной величины), не будет иметь правовых последствий. В банковской гарантии следует указывать фиксированную сумму пени, как и налога, т. к., следуя принципу независимости банковской гарантии, связь между размером истребуемой суммы и актуальным состоянием задолженности налогоплательщика не всегда прямая. Это свойство банковской гарантии проявляется в том, что гарант обязан уплатить сумму, либо указанную в банковской гарантии, либо меньшую (но не большую).

К банковской гарантии как обеспечительной мере предъявляются достаточно жесткие требования со стороны регуляторов (Федеральной налоговой службы и Центрального банка России) для предотвращения возможных противоправных действий со стороны хозяйствующих субъектов. При этом полиция необходимо учитывать возможные противоправные действия по предоставлению нелегальных банковских гарантий, а также наличие в банковских гарантиях условий, для их применения предусмотренных ст. 74.1 НК РФ.

Исходя из этого можно сделать следующие выводы.

1. Банковская гарантия считается одним из наиболее надежных способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов.

2. В отличие от залога (ст. 73 НК РФ) и поручительства (ст. 74 НК РФ) понятие «банковская гарантия» законодатель представил особым содержанием – для целей налогообложения – и тем самым обособил его от цивилистического аналога. Ст. 74.1 НК РФ не допускает применения положений гражданского законодательства к правоотношениям, которые возникают при установлении банковской гарантии согласно способу обеспечения исполнения обязанности по уплате налога.

3. В целях налогообложения на стороне гаранта могут выступать только банки (а не иная кредитная или страховая организация). Согласно п. 3 ст. 74.1 НК РФ гарантами могут быть только те банки, которые отвечают определенным требованиям.

4. Существующая неопределенность во взаимоотношении правовой природы гарантийного обязательства и денежной суммы, уплачиваемой по требованию о ее уплате, свидетельствует о том, что невозможно однозначно представить данный платеж, входящий непосредственно в сам предмет регулирования налоговым правом, а налоговым обязательством – гарант. Средства, которые могут быть истребованы с гаранта, квалифицируют-

ся законодателем не как налог, а как денежная сумма. Между гарантом и налоговым органом сформировывается особенное неналоговое обязательство по уплате обязательного платежа, по юридическому содержанию и правовой природе публично-правового характера: он взыскивается в бюджет в односторонне-обязательном порядке на начальной стадии обязательности и с применением мер государственного принуждения.

5. Предполагаемую сумму пени при определении в банковской гарантии необходимо установить в нормативном порядке.

Глава 3. Принудительное обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов

3.1. Пени

В соответствии с Законом Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»,¹ который был предшественником введения НК РФ, пени в ст. 13 «Ответственность налогоплательщика за нарушение налогового законодательства» наравне со штрафами рассматривались как ее часть, что характерно для некоторых зарубежных законодательств.

В ряде законодательств других стран пени являются мерой ответственности, например, согласно п. 3 ч. 1 ст. 4 Налогового кодекса Республики Армения пеня является мерой ответственности, установленной за неуплату или несвоевременную уплату налогов и платежей в установленные сроки. Налоговый кодекс Республики Армения просрочку уплаты налога относит к налоговым правонарушениям, предусмотренным гл. 77 «Виды налоговых правонарушений и налоговая ответственность при их совершении». Аналогичные положения содержатся в ч. 1 ст. 272 Налогового кодекса Грузии, а также ст. 112 Налогового кодекса Республики Узбекистан, в котором пени рассматриваются как вид налоговых санкций.

В НК РФ законодатель вывел пени за рамки налоговых санкций, поместив их в гл. 11 «Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов». В п. 18 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 9 и Пленума Верховного Суда Российской Федерации № 41 от 11 июня 1999 г. «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» внимание правоприменителя обращено на то, что пени не считаются мерой налоговой ответственности.

Таким образом, пеня определяется в новейшем налоговом законодательстве как один из способов обеспечения обязанности по уплате налогов (п. 1 ст. 72 НК РФ), по сравнению с други-

¹ Об основах налоговой системы в Российской Федерации [Электронный ресурс]: закон Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. № 2118-1. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». Утратил силу.

ми способами обеспечения является наиболее распространенным и, как ранее отмечалось нами, применяющийся автоматически вне зависимости от действий должностных лиц налогового органа.

Отличительной чертой пени является их взыскание при неисполнении денежных обязанностей, которое всегда сопровождается также взысканием определенных недоимок.

При этом одной из особенностей пени считается их применение, которое не зависит от иных способов обеспечения исполнения налогового обязательства, кроме этого, и соответствующих мер ответственности за нарушения налогового законодательства (п. 2 ст. 75 НК РФ); пени также совместимы с реализацией каждого способа обеспечения. Помимо этого, задолженность, согласно уплате пеней, может быть обеспечена иными способами, такими как залог, поручительство, банковская гарантия, арест имущества, приостановление операций по счетам в банке.

Таким образом, пени становятся частью налогового обязательства; они формируются процентами неуплаченной суммы налога или сбора в размере, заранее установленном законом. Ни одному другому способу обеспечения, предусмотренному ст. 72 НК РФ, не характерно возложение на налогоплательщика дополнительного имущественного обременения (изъятия), которое может выходить за рамки основной обязанности (уплата налога).

В рамках дела от 11 октября 2019 г. № 3-17-1047/66 Административная палата Верховного суда Эстонии указала, что проценты – это дополнительное обязательство к сумме налога в качестве обязательства по выплате основного долга (налогового обязательства). Однако в отличие от частного права Закон Эстонии «О налогообложении» предписывает, что при взыскании налоговой задолженности взысканию подлежит основной долг и только затем должны быть уплачены проценты.¹ В частном праве порядок, соответственно, обратный: первоначально оплате подлежат начисленные по обязательствам проценты и лишь после их взыскания оплачивается основная задолженность.

В налоговом праве Эстонии, как и в ряде других рассматриваемых законодательствах, сформирована точка зрения о том, что пеня относится к разряду праввосстановительных санкций, поскольку ее применение направлено на восстановление нарушенных прав обязывающего субъекта, и сопутствует принудительному исполнению денежных обязанностей.

¹ См.: п. 6 ст. 105 Закона Эстонии от 20 февраля 2002 г. «О налогообложении».

Таким образом, все без исключения участники налоговых отношений, а именно налогоплательщики или публично-правовые образования, обязаны обладать равными возможностями компенсации имущественного ущерба, который возник вследствие неосновательного обогащения другой стороны. Зачастую предпочтение законодателя в сторону публичного собственника исключает вероятность равной компенсации ущерба, т. к. в этом случае не учитываются экономические интересы налогоплательщиков и нарушается конституционный принцип равноправия, из которого следует необходимость предоставления одинаковой защиты всем собственникам и который конкретизирован в норме, содержащейся в п. 4 ст. 212 ГК РФ, закрепляющей, что полномочия абсолютно всех собственников должны быть защищены одинаково.

При этом стоит отметить, что в гражданско-правовых отношениях размер пени, равно как и обязанность по их уплате, зависят от ряда обстоятельств. Например, должник не является просрочившим, пока обязательство не может быть исполнено вследствие просрочки кредитора (п. 3 ст. 405 ГК РФ). Представляется, что в целях балансирования частных и публичных интересов такое положение могло бы быть востребовано и налоговым правом, тем более что текущая цена заемного ресурса для государства на 20 % дешевле, нежели для налогоплательщика.

Налогоплательщик никак не способен считаться просрочившим исполнение по уплате налога посредством нарушения налоговым органом обязанности по своевременному возврату не только излишне уплаченных (взысканных) налогов, пеней, штрафов, но и начисленных по ним процентов.

Данная ситуация была рассмотрена в п. 37 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 1 за 2021 г., в котором указано, что фискальный орган не вправе начислять пени налогоплательщику, своевременно представившему заявление о зачете переплаты за период после подтверждения ее наличия до фактического принятия должностными лицами налогового органа решения о ее зачете¹.

Ответственность за неуплату пеней не предусмотрена законодательством о налогах и сборах, также как и гражданским законодательством не предусмотрено возможности применения ст. 333 ГК РФ о снижении судом размера неустойки по взиманию процентов по ст. 395 ГК РФ. Так, ответственность за неисполнение

¹ Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 1 (2021) [Электронный ресурс]: утвержден Президиумом Верховного Суда РФ 7 апреля 2021 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

денежного обязательства, выражающаяся в обязанности правонарушителя по уплате процентов за неправомерное пользование чужими денежными средствами (ст. 395 ГК РФ), по своей природе более близка ст. 75 НК РФ, чем неустойка (ст. 330–333 ГК РФ).

Большинство рассматриваемых законодательств предусматривают начисление пени в процентном соотношении от суммы недоимки (см. таблицу 2).

Таблица 2

Размер начисления пени на недоимку в процентном соотношении

Страна	Ставка пени
Азербайджан	0,1 %
Кыргызстан	0,09 %
Таджикистан	0,08 %
Армения	0,075 %
Эстония	0,06 %
Грузия	0,05 %
Латвия	0,05 %

Ряд законодательств предусматривают расчет в зависимости от ставки рефинансирования национального (центрального) банка, к ним можно отнести Беларусь, Казахстан, Молдову, Россию, Украину. Отличный от рассматриваемого порядок начисления пени содержится в законодательствах Молдовы и Литвы. Согласно ч. 3 ст. 228 Налогового кодекса Республики Молдова размер пени определяется ежегодно исходя из базисной ставки (округленной до следующего полного процента), установленной Национальным банком Молдовы в ноябре года, предшествующего отчетному налоговому году, применяемой к краткосрочным операциям денежной политики и увеличенной на пять пунктов, делится на количество дней в году и округляется в соответствии с математическими правилами до 4 знаков после запятой.

Ст. 99 Закона Литовской Республики «О налоговом администрировании» предусматривает, что размер пени, а также порядок начисления устанавливаются министром финансов с учетом средневзвешен-

ной нормы годовых процентов по выпущенным за прошедший календарный квартал путем аукциона векселям Государственной казны Литовской Республики в литах. Размер пени устанавливается путем увеличения указанной нормы процентов на 10 процентных пунктов.

Таким образом, порядок начисления пени в основном устанавливается в процентном соотношении или от ставки рефинансирования центрального (национального) банка страны, но современное законодательство предусматривает и иные варианты (Молдова и Литва).

Правоохранительным органам необходимо проверять правомерность начисления пени налоговым органом и ограничение по срокам начисления. Необходимо уделять внимание на погашение задолженности со стороны налогоплательщиков, в соответствии с нормами законодательства о налогах и сборах, должны погашать пени вместе с недоимкой, что в большинстве случаев не происходит. Помимо основных участников налоговых правоотношений, проверке также подлежат кредитные учреждения по вопросу, во-первых, своевременности проведения списания задолженности по пени, а во-вторых, по соблюдению очередности списания, предусмотренной гражданским законодательством.

Исходя из этого можно сделать следующие выводы.

1. По своей природе пеня относится к мерам государственного принуждения праввосстановительного характера и предполагает некий компенсационный платеж в счет потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога.

2. При этом стимулирующая функция пеней в силу их низкой процентной ставки имеет выражение наиболее слабой. По этой причине наравне с негативным стимулированием необходимо применять позитивную составляющую стимулирующего воздействия – посредством системы поощрений добросовестных налогоплательщиков. Позитивное стимулирование подразумевает формирование у налогоплательщика объективной заинтересованности уплаты налога.

3. При одинаковой компенсационно-восстановительной природе процентов правовое регулирование обязано соответствовать и быть релевантным, при этом не допуская дифференцированного (в зависимости от формы собственности) подхода в установлении имущественных последствий, сопряженных с несвоевременным возвратом неосновательно приобретенных (сбереженных) денежных средств. Налогоплательщик должен иметь право на защиту своей собственности на таких же условиях, на которых защищаются финансовые интересы государства. В действующем российском законодательстве сохраняется несовпадение в цене использования чужих денежных средств

для налогоплательщика (ст. 75 НК РФ) и для государства (ст. 76, 78, 79, 176, 176.1, 203 НК РФ).

В качестве меры, способствующей пополнению бюджета, можно предложить дополнить ст. 75 НК РФ положением о приостановлении начисления пени в связи с наличием задолженности по обязательным платежам при неисполнении государственными и (или) муниципальными органами обязательств по контрактам, но не более суммы (остатка) по контракту по соотношению к недоимке. Аналогичные нормы содержатся в Налоговых кодексах Кыргызской Республики (ст. 71), Грузии (ст. 272), Республики Молдова (ст. 228), Туркменистана (ст. 70). Наличие данной нормы будет способствовать повышению доверия бизнеса к государству, а также устранять дополнительную финансовую нагрузку со стороны государства на участника контракта (налогоплательщика) при несвоевременном исполнении государством своих обязательств.

3.2. Приостановление операций по счетам в банках

Одним из наиболее эффективных инструментов, который стимулирует налогоплательщика к уплате налога, равно как и более быстрый и действенный способ оказать воздействие на налогоплательщика является приостановление операций по счетам в банках, при этом, по мнению самих налогоплательщиков, это наиболее болезненная и неприятная процедура, поскольку фактически она означает остановку деятельности организации.

Блокировка счета не позволяет производить своевременные расчеты с контрагентами-продавцами за поставленные товары, оказанные услуги, выполненные работы, что в свою очередь может привести не просто к потере репутации и деловых отношений с партнерами, но и к штрафным санкциям. Результатом нарушения графика поставок, бесперебойного обеспечения сырьем и материалами становится нарушение производственного цикла: налогоплательщик не сможет вовремя выполнить заказы своих контрагентов-покупателей, что послужит причиной прерывания выгодных контрактов и т. п. Налогоплательщик теряет возможность выплачивать заработную плату своим работникам, что в свою очередь дает им право не выходить на работу и требовать выплаты компенсаций (ст. 142 Трудового Кодекса Российской Федерации¹) и неизбежно-

¹ Трудовой кодекс Российской Федерации от 30 декабря 2001 г. № 197-ФЗ // СЗ РФ. 2002. № 1. Ч. 1. Ст. 3.

стью влечет внутренний конфликт между работодателем и работниками.

Таким способом обеспечивается прекращение банком расходных операций по данному счету (абз. 2 п. 1 ст. 76 НК РФ), за исключением платежей, имеющих первую и вторую очереди списания согласно п. 2 ст. 855 ГК РФ. Требование об уплате налога направляется налогоплательщику при наличии у него недоимки (п. 2 ст. 69 НК РФ).

В соответствии с НК РФ обеспечительными мерами по результатам мероприятий налогового контроля являются:

- 1) запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика без согласия налогового органа (пп. 1 п. 10 ст. 101 НК РФ);
- 2) приостановление операций по счетам в банке в порядке, установленном ст. 76 НК РФ (пп. 2 п. 10 ст. 101 НК РФ).

Законодательством именно в гл. 14 «Налоговый контроль» установлены обеспечительные меры (п. 10 ст. 101 НК РФ), а не в гл. 11 «Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов». В связи с этим возникает вопрос о соотношении двух обеспечительных конструкций: «обеспечительные меры» и «способ обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов». П. 3 ст. 76 НК РФ обеспечивает другую обязанность налогоплательщика – по своевременному представлению налоговой декларации (пп. 4 п. 1 ст. 23 НК РФ), что, судя по ее названию, не совсем укладывается в формат гл. 11 НК РФ.

Принимая во внимание позицию Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации относительно обеспечительных мер, представляется возможным отметить критерий оперативности или безотлагательности, т. е. обеспечительные меры носят срочный характер. Срочными они представляются именно потому, что принимаются до вступления в силу решения о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения. Согласно ст. 76 и п. 10 ст. 101 НК РФ термин «обеспечение» подразумевает под собой действия, деятельность, которые могут быть направлены на создание конкретных условий для этого.

В соответствии с п. 1 ст. 76 НК РФ прекращение действий по счетам в банке используется для обеспечения исполнения решения о взыскании налога, сбора, пени и (или) штрафа, если иное не предусмотрено п. 3 названной статьи и пп. 2 п. 10 ст. 101 НК РФ.

В соответствии с пп. 2 п. 10 ст. 101 НК РФ «иное» – это другой объект обеспечения (решение о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности) и два условия применения этой меры:

1) прекращение действий по счетам в банке может применяться только после наложения запрета на отчуждение (передачу в залог) имущества;

2) в случае если совокупная стоимость такого имущества по данным бухгалтерского учета меньше общей суммы недоимки, пеней и штрафов, подлежащей уплате на основании решения о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности.

Налогоплательщик, у которого прекратили свои действия операции по счетам в банке, не может открыть новый счет или использовать новые электронные средства платежа ни в той кредитной организации, где операции приостановлены, ни в какой-либо другой (абз. 9 п. 2 ст. 11, п. 12 ст. 76 НК РФ).

Так, за неправомерное вынесение решения о прекращении действий по счетам налогоплательщика-организации в банке (п. 9.2 ст. 76 НК РФ), а именно начисления процентов за каждый календарный день с момента получения банком решения о прекращении действия до дня получения отменяющего решения, законодательством предусмотрена ответственность налогового органа. Проценты начисляются на денежную сумму, которой налогоплательщик не имел возможности распоряжаться по причине приостановления операций по его счетам. Размер процентов определяется исходя из ставки рефинансирования Банка России, которая была актуальна на дату незаконной блокировки. Проценты начисляются также, если налоговый орган нарушил срок отмены решения о прекращении действий по счетам налогоплательщиков-организаций либо срок направления в банк такого решения.

Процедура приостановления операций по счетам применяется во всех рассматриваемых странах, но в отличие от отечественного законодательства, которое предусматривает применение данной обеспечительной меры только в отношении юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, ряд законодательств предусматривает возможность приостановления операций по счетам физических лиц (ч. 3 ст. 131 Закона Эстонии «О налогообложении», ст. 229 Налогового кодекса Республики Молдова). В ч. 3 ст. 131 Закона Эстонии «О налогообложении» указывается, что при взыскании задолженности по налогам физического лица или аресте его банковского счета ежемесячному взысканию налоговым управляющим или аресту не подлежит сумма, забронированная для покрытия налога дохода с предпринимательства, имеющаяся па счете, открытом на основании закона об упрощенном налогообложении доходов с предпринимательства, а также сумма в размере одной минимальной ставки месячного заработка на должника и каждого члена семьи, находящегося на его иждивении.

В большинстве законодательств зарубежных стран содержатся положения, запрещающие кредитным учреждениям открывать новые расчетные счета налогоплательщикам, у которых приостановлены операции по счетам. В российском законодательстве это предусмотрено п. 12 ст. 76 НК РФ, в законодательстве Эстонии – ч. 5 ст. 131 Закона Эстонии «О налогообложении», в законодательстве Республики Молдова – ч. 6 ст. 229 Налогового кодекса Молдовы.

В Российской Федерации и большинстве рассматриваемых законодательств решение об отмене приостановления операций по счетам отменяется налоговым органом в течение одного дня (п. 8 ст. 76 НК РФ), аналогичный срок указан, например, в п. 6 ст. 36 Налогового кодекса Республики Беларусь, п. 5 ст. 118 Налогового кодекса Республики Казахстан, но, например, в законодательстве Эстонии срок отмены решения составляет три дня (п. 4 ст. 131 Закона Эстонии «О налогообложении»).

Особенностью налогового законодательства Армении является норма, предусматривающая отмену решения о приостановлении операций по счетам не налоговым органом, а кредитным учреждением, в п. 5 ст. 433 Налогового кодекса Республики Армения указывается, что если какой-либо коммерческий банк на основании полученных от другого коммерческого банка (других коммерческих банков) сведений устанавливает, что денежные средства, имеющиеся на банковских счетах налогоплательщика в другом коммерческом банке (других коммерческих банках), находятся под арестом в размере суммы, установленной тем же решением о наложении ареста, то данный коммерческий банк максимум в течение одного рабочего дня после получения сведений обязан снять арест с денежных средств, имеющихся на данных банковских счетах налогоплательщика, которые ведутся у него. Указанное не относится к коммерческим банкам, направившим другому коммерческому банку (другим коммерческим банкам) установленное настоящей статьей сообщение о банковских счетах, находящихся под арестом по решению о наложении ареста.

Следовательно, решение об отмене приостановления операций по счетам принимает кредитное учреждение, а не налоговый орган. Данное положение, безусловно, способствует оперативности отмены решения, а также уменьшению государственной нагрузки на налогоплательщиков, в связи с возможностью использования оборотных средств, в то же время может способствовать злоупотреблениями со стороны кредитных учреждений и налогоплательщиков.

Еще одной особенностью среди законодательств рассматриваемых стран является положение ст. 63 Налогового кодекса Республики Узбекистан, которое предусматривает выставление инкассовых поручений не на один счет и блокировку остальных счетов, а направление

инкассо на все счета налогоплательщика. Данная норма способствует более оперативному погашению задолженности и, как следствие, уменьшению начисления пени налогоплательщику, но необходимо отметить, что при наличии достаточности средств на разных расчетных счетах, налогоплательщик временно лишается оборотных средств, что, безусловно, негативно сказывается на его экономической деятельности.

Приостановление операций по счетам является достаточно действенной мерой, которая в большинстве случаев побуждает должников к погашению задолженности перед бюджетом. Рассматриваемая обеспечительная мера является одной из самых нарушаемых мер со стороны налогоплательщиков. При наличии законодательного запрета, предусмотренного п. 12 ст. 76 НК РФ, кредитные учреждения открывают налогоплательщикам счета при наличии действующего решения о приостановлении операций по счетам. Зачастую это происходит при нестабильной финансовой ситуации кредитного учреждения и, как следствие, отзыве лицензии. Сотрудникам полиции необходимо запрашивать информацию не только у налоговых органов о наличии счетов должника, учитывая, что кредитное учреждение сознательно идет на неправомерное открытие счета налогоплательщику и может не сообщать о наличии нового счета в фискальный орган. Необходимо анализировать договорные отношения контрагентов должника для выявления новых счетов налогоплательщика и анализа движения денежных средств. Соккрытие денежных средств в зависимости от неправомерных действий (бездействий) со стороны налогоплательщика может образовывать состав преступлений, предусмотренных ст. 195, 196, 197, 199.2 УК РФ.

Исходя из этого можно сделать следующие выводы.

1. Прекращение действий по счетам в банках – это некое ограничение реализации права собственности на денежные средства налогоплательщика, фактически является частичным арестом имущества.

2. Законодателю необходимо предусмотреть возможность применения приостановления операций по счетам физических лиц в соответствии с п. 10 ст. 101 НК РФ на основании решений по результатам контрольных мероприятий.

3.3. Арест имущества

В гл. 11 «Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов» НК РФ ст. 77 посвящена аресту имущества в налоговом праве. В свою очередь право налоговых органов накладывать арест на имущество налогоплательщика предусмотрено в пп. 5 п. 1 ст. 31 НК РФ и п. 6 ст. 7 Закона Российской Федера-

ции «О налоговых органах Российской Федерации»¹ и заключается в обеспечении поступления налогов в бюджет с помощью резервации материального источника погашения налоговой задолженности.

В соответствии с п. 6 ст. 47 НК РФ в случае взыскания налога за счет имущества налогоплательщика (т. е. в принудительном порядке) обязанность по уплате налога будет расценена как исполненная, а именно с момента реализации такого имущества и погашения налоговой задолженности за счет вырученных сумм. Обращение налоговой задолженности на имущество должника включает несколько этапов, в том числе изъятие и принудительную реализацию имущества. Наложение ареста на имущество используется для обеспечения его сохранности до проведения торгов, а информация о месте хранения заносится в протокол ареста. Полномочиями по определению места хранения арестованного имущества обладает только руководитель налогового органа либо его заместитель (п. 11 ст. 77 НК РФ), а никак не сотрудник налогового органа, который накладывал арест.

В случае полного ареста имущества налогоплательщик не имеет возможности распоряжения арестованным имуществом (т. е. не может продать имущество, передать в качестве вклада в уставный капитал, сдать в аренду, передать в залог и т. д.). В случае же частичного ареста распоряжение имуществом осуществляется с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа. Все права по владению и пользованию имуществом могут быть реализованы с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа в обоих случаях наложения ареста. Ответственность, в соответствии со ст. 125 НК РФ, а также со ст. 312 УК РФ, предусмотрена за несоблюдение установленного порядка владения, пользования и распоряжения имуществом, на которое наложен арест.

Арест имущества производится только в отношении юридических лиц. Для налогоплательщиков – физических лиц, индивидуальных предпринимателей такая мера принуждения законом не предусмотрена и поэтому невозможна. Во многих рассматриваемых законодательствах предусматривается возможность наложения ареста на имущества должника – физического лица, например, Белоруссии (п. 5 ст. 57 Налогового кодекса Республики Беларусь), Украины (ст. 94.2.2 Налогового кодекса Украины), Молдовы (ч. 1 ст. 199 Налогового кодекса Республики Молдова).

¹ О налоговых органах Российской Федерации [Электронный ресурс]: закон Российской Федерации от 21 марта 1991 г. № 943-1. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Согласно абз. 2 п. 1 ст. 77 НК РФ арест имущества возможен в случае одновременного удовлетворения следующих условий:

1) когда на момент вынесения налоговым органом решения об аресте имущества у налогоплательщика-организации есть недоимки и (или) задолженности по пеням и штрафам;

2) когда у налоговых или таможенных органов имеется достаточно оснований полагать, что указанное лицо может скрыться либо скрыть свое имущество.

Вспомогательным обстоятельством для ареста имущества, в соответствии п. 3 ст. 77 НК РФ, считается совершение налоговым органом действий по принудительному взысканию налоговой задолженности, которое предшествовало вынесению решения об аресте имущества, а именно:

1) направление налогоплательщику требования об уплате налога, пени, штрафа (ст. 69, 70 НК РФ);

2) принятие налоговым органом решения о взыскании налога, пени, штрафа в соответствии со ст. 46 НК РФ, если меры по взысканию задолженности не дали результата по причине:

– недостаточности или отсутствия денежных средств на счетах налогоплательщика-организации или его электронных денежных средств;

– отсутствия информации о счетах налогоплательщика-организации или информации о реквизитах его корпоративного электронного средства платежа, используемого для переводов электронных денежных средств.

Термин «достаточные основания», согласно абз. 2 п. 1 ст. 77 НК РФ, считается оценочным, что никак не дает возможность конкретизировать такие основания вследствие отсутствия их регламентации в НК РФ. При этом в п. 7 ст. 77 НК РФ указано, что арест имущества налогоплательщика производится с обязательным участием понятых, а при необходимости – с привлечением квалифицированного специалиста, но хочется акцентировать внимание, что, если в рамках законодательства ограничено участие понятых (ст. 98 НК РФ) и специалиста (ст. 96 НК РФ) проведением налоговым органом действий по осуществлению налогового контроля, арест имущества как способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налога и мера принуждения может быть реализован, когда контрольные мероприятия уже завершены.

По своей продолжительности арест не регламентирован сроками, а решение об аресте имущества действует до момента его отмены либо налоговым органом, вынесшим такое решение, либо вышестоящим налоговым органом или судом (п. 13 ст. 77 НК РФ). Ряд законодательств предусматривает предельные сроки приме-

нения данной нормы, например, в п. 13 ст. 200 Налогового кодекса Республики Молдова говорится, что, если в течение 30 рабочих дней с момента наложения ареста налогоплательщик не погасит недоимку, арестованное имущество будет реализовано.

Налоговые кодексы Российской Федерации и Республики Беларусь не определяют порядок оценки имущества, на которое накладывается арест. В основном оценку стоимости имущества сотрудники ФНС России и сотрудники налоговой службы Республики Беларусь определяют по балансовой стоимости. В отличие от национального законодательства данный вопрос более подробно регламентирован законодательством ряда зарубежных стран. Например, в ч. 8 ст. 200 Налогового кодекса Республики Молдова, п. 6 ст. 431 Налогового кодекса Республики Армения содержится требование, касающееся оценки подлежащего аресту имущества, хотя совершенно очевидно, что данная методика не всегда отображает действительную стоимость имущества. Авторский коллектив единодушен во мнении, что более правильным подходом к определению стоимости имущества будет являться его рыночная стоимость, как это определено в п. 5 ст. 101 Налогового кодекса Литовской Республики, п. 7 ст. 120 Налогового Кодекса Республики Казахстан.

Исходя из этого можно сделать следующие выводы.

1. Под арестом имущества понимается способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налога в принудительном порядке. Сущность ареста имущества заключается в ограничении прав налогоплательщика, касательно возможности распоряжаться им, что хоть и не отменяет права собственности на имущество, но существенно ограничивает возможность его реализации. При этом необходимо отметить, что объем вариативен и может быть либо полным, либо частичным.

2. Категория оценки достаточных оснований при принятии решения об аресте имущества не дает возможности детализировать такие основания и создает правовую неопределенность. Зачастую, исходя из собственных представлений о достаточности оснований, должностным лицам налогового органа приходится действовать по ситуации. В этой связи представляется логичным закрепить нормативно в ст. 77 НК РФ категорию оснований, при наличии которых вопрос достаточности оснований будет не актуален.

3. Согласно п. 4 ст. 77 НК РФ объектом ареста является имущество налогоплательщика. Здесь необходимо отметить, что при обеспечении поступления налогов в бюджет формирование

источника денежных средств для принудительной уплаты налога не имеет правового статуса их различия, которое представляется в качестве объекта ареста (имущество или имущественные права, обладающие стоимостной оценкой и представляющие активы налогоплательщика). Исходя из этого вполне аргументированным является предложение по внесению дополнений в ст. 77 НК РФ, и, таким образом, рамки объекта ареста имущества на величину имущественных прав будут урегулированы.

Заключение

Стабильная налоговая система является одним из ключевых факторов существования современного государства. Ухудшение финансового состояния отечественных хозяйствующих субъектов связано как с внутренними факторами, к которым можно отнести уменьшение объема производства, ухудшение конъюнктуры рынка, изменение структуры и объема инвестиций, так и с внешними факторами, к которым относятся введение санкций в отношении отечественных юридических лиц, значительное уменьшение иностранных инвестиций, нарушение экономических связей. Все перечисленные и иные факторы негативно влияют на обязанность налогоплательщиков, способствуя снижению налоговой базы, а также принятию мер по ее сокрытию. Однако зачастую налогоплательщики не вовремя исполняющие свои обязанности, делают это не из корыстных целей, не из цели личного обогащения, а вследствие возникших экономических трудностей.

Значительным негативным фактором, который отмечался в настоящей работе, является начисление пени на налоговую задолженность, которую налогоплательщик не может оплатить в связи с отсутствием оплаты по государственному контракту, например. Так, в ряде рассматриваемых в учебном пособии законодательств предусмотрено приостановление начисления пени, что фактически уравнивает налогоплательщика и фискальный орган в частно-публичных правоотношениях по наступлению негативных последствий по неисполнению взятых на себя обязательств.

Авторский коллектив учебного пособия предлагает рассматривать налоговую безопасность государства как одну из подсистем национальной безопасности государства, представляющую собой такое состояние налоговой системы страны, когда обеспечивается ее гарантированная защита и устойчивое развитие, эффективно используются все имеющиеся налоговые инструменты для обеспечения интересов, выполнения функций государства и поддержания социально-экономической безопасности общества, а также формируются финансовые ресурсы, объем которых достаточен для обеспечения жизнедеятельности государства и местного самоуправления. Все эти факторы при их наличии способствуют успешной борьбе с существующими и потенциальными угрозами налоговой и в целом экономической безопасности государства и общества.

Анализ применяемых обеспечительных мер способен неизменно обеспечивать поступления обязательных платежей в бюджеты различных уровней, а также при своевременном принятии предотвратить возможные злоупотребления со стороны должностных лиц налогоплательщиков. Правоохранительным органам совместно с фискальными органами необходимо применять комплекс мер принудительного воздействия на экономических субъектов для стабильного финансового обеспечения работы государства и выполнения им своих функций, в том числе по повышению степени налоговой дисциплины среди экономических субъектов, а также компенсации имущественного ущерба, нанесенного государству по вине лиц, осуществляющих неполное и несвоевременное перечисление надлежащих сумм налогов и сборов.

Противоправные действия в налоговой сфере очень негативно сказываются не только на экономике, но и множестве других областей, в первую очередь это связано с непоступлением достаточных денежных средств для исполнения взятых на себя государством обязательств. Для предотвращения злоупотреблений со стороны участников налоговых правоотношений фискальным и правоохранительным органам необходимо выработать четкую модель взаимодействия, которая должна способствовать уменьшению нарушений в налоговой сфере и увеличению поступлений в бюджет.

Зачастую правоохранительным органам в рамках их работы интересны нарушения, которые образуют состав преступления, при этом меньшие нарушения не вызывают интереса, что, необходимо отметить, связано со спецификой работы. Предотвращение мелких нарушений не менее важно по причине их массовости, а также возможной существенной безнаказанности для должностных лиц налогоплательщиков. В суммовом эквиваленте они существенно превышают нарушения, которые образуют состав уголовного преступления, что для бюджета фактически оборачивается большими потерями.

Анализ налогового законодательства рассмотренных в учебном пособии зарубежных стран позволяет выделить эффективные механизмы и методы, к которым можно отнести:

- при принятии обеспечительных мер (например, залог, поручительство) необходимо учитывать пени, проценты на конец исполнения обеспечительной меры, а не на дату ее принятия;
- возможность предоставления банковской гарантии не только аккредитованным банкам, но и иными субъектам небанковского сектора, например, страховым организациям;

– приостановление начисления пени в связи с наличием задолженности по обязательным платежам при неисполнении государственными и (или) муниципальными органами обязательств по контрактам, но не более суммы (остатка) по контракту по соотношению к недоимке;

– возможность приостановления операций по счетам физических лиц с установлением возможного минимального лимита задолженности по обязательным платежам (например, от 100 тыс. рублей);

– возможность применения ареста имущества, по стоимости большего чем задолженность, при отсутствии иного имущества;

– применение ареста имущества должника физического лица при задолженности более 100 тыс. рублей.

В целях создания эффективного механизма предотвращения налоговых правонарушений необходимо осуществлять регулярный анализ экономической системы в целом, а также факторов, способствующих созданию условий для совершения в данной сфере правонарушений. Выявление оптимальных путей предотвращения противоправных действий должно являться основной целью работы Федеральной налоговой службы и Министерства внутренних дел Российской Федерации, для чего необходимо совершенствование механизмов принятия обеспечительных мер, которые обеспечат своевременное поступление обязательных платежей в бюджеты различных уровней.

Список литературы

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 1 июля 2020 г.) [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ // СЗ РФ. 1994. № 32. Ст. 3301.
3. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ // СЗ РФ. 1996. № 25. Ст. 2954.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.
5. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30 декабря 2001 г. № 197-ФЗ // СЗ РФ. 2002. № 1. Ч. 1. Ст. 3.
6. Об ипотеке (залоге недвижимости) [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 16 июля 1998 г. № 102-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. О налоговых органах Российской Федерации [Электронный ресурс]: закон Российской Федерации от 21 марта 1991 г. № 943-1. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Налоговый кодекс Республики Молдова от 24 апреля 1997 г. №1163-XIII [Электронный ресурс]. URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30398075 (дата обращения: 20.11.2021).
9. О налогообложении: закон Эстонии от 20 февраля 2002 г. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.juristaitab.ee/ru/zakonodatelstvo/zakon-o-nalogooblozhenii> (дата обращения: 20.11.2021).
10. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. № 166-З [Электронный ресурс]. URL: https://belzakon.net/Кодексы/Налоговый_Кодекс_РБ/ (дата обращения: 20.11.2021).
11. О налоговом администрировании: закон Литовской Республики от 13 апреля 2004 г. № IX-2112 [Электронный ресурс]. URL: <https://e-seimas.lrs.lt/rs/legalact/TAD/TAIS.273545/> (дата обращения: 20.11.2021).
12. Налоговый кодекс Туркменистана: принят Халк Маслахаты Туркменистана 25 Гарашсызлык (октября) 2005 г. [Электронный ресурс]. URL: <https://online.zakon.kz/m/amp/document/30415652> (дата обращения: 20.11.2021).

13. Налоговый кодекс Грузии [Электронный ресурс]: закон Грузии от 17 сентября 2010 г. № 3591. URL: <https://matsne.gov.ge/ru/document/view/1043717?publication=176> (дата обращения: 20.11.2021).

14. Податковий кодекс України от 2 декабря 2010 г. № 2755-VI [Электронный ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата обращения: 20.11.2021).

15. Налоговый кодекс Республики Армения от 4 октября 2016 г. [Электронный ресурс]. URL: http://www.parliament.am/law_docs5/011116HO165_rus.pdf (дата обращения: 20.11.2021).

16. О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) [Электронный ресурс]: Кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 г. № 120-VI. URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=36148637 (дата обращения: 20.11.2021).

17. О внесении изменений и дополнений в Налоговой кодекс Республики Узбекистан [Электронный ресурс]: закон Республики Узбекистан от 30 декабря 2019 г. № ЗРУ-599. URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30421027 (дата обращения: 20.11.2021).

18. Налоговый кодекс Кыргызской Республики [Электронный ресурс]: закон Кыргызской Республики от 18 января 2022 г. № 3. URL: <http://cbd.minjust.gov.kg/act/view/ru-ru/112340?cl=ru-ru> (дата обращения: 18.01.2022).

19. О практике применения законодательства о реабилитации и банкротстве [Электронный ресурс]: нормативное постановление Верховного Суда Республики Казахстан от 2 октября 2015 г. № 5. URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=37721831 (дата обращения: 20.11.2021).

20. *Демин А. В.* Определенность налогообложения как фундаментальный принцип налогового права // Вопросы правоведения. 2012. № 1 (13). С. 158–173.

21. *Долбилов А. В., Орлов А. В.* Роль федеральных налогов в формировании доходов федерального бюджета Российской Федерации. Форум. Серия: гуманитарные и экономические науки. 2020. № 3 (20). С. 126–131.

22. *Лошаков А. С.* Задачи органов внутренних дел по противодействию экономическим преступлениям в оборонно-промышленном комплексе // Вестник экономической безопасности. 2020. № 3. С. 278–281.

23. *Русанов М. С.* Пени как способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов: сравнительный анализ (на примере России и стран ближнего зарубежья) // Налоги и налогообложение. 2020. № 4. С. 42–52.

Для заметок

Для заметок

Для заметок

Учебное издание

Русанов Михаил Сергеевич
Клочихин Вячеслав Анатольевич
Швецова Ксения Андреевна

**Полномочия органов внутренних дел
по обеспечению взыскания налоговой задолженности
(на примере законодательства стран ближнего зарубежья)**

Учебное пособие

Редактор: *Я. В. Артемьева*
Верстка: *С. Х. Аминов*

Подписано в печать 25.02.2022. Формат 60 × 84 $\frac{1}{16}$.
Уч.-изд. л. 2,94. Усл. печ. л. 3,60. Тираж 66 экз. Заказ № 08у.
Отделение полиграфической и оперативной печати РИО
Академии управления МВД России.
125171, Москва, ул. Зои и Александра Космодемьянских, д. 8

ISBN 978-5-907530-08-9



9 785907 530089