

§ 5 НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

А.В. Демин, О.И. Долгополов

НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ ПОСТАНОВЛЕНИЯ О ВЗЫСКАНИИ НАЛОГА ЗА СЧЕТ ИМУЩЕСТВА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

***Аннотация:** Статья посвящена актуальным вопросам правовой природы, формы и содержания постановления о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя, его сходству и различию с другими актами, принимаемыми налоговыми и иными государственными органами, уделено недостаточно внимания. Сделан вывод о двойственной природе рассматриваемого постановления, являющегося одновременно и ненормативным правовым актом, и исполнительным документом.*

***Ключевые слова:** Налоги и налогообложение, недоимка, взыскание, исполнительный документ, постановление, ненормативный акт, исполнительное производство, имущество налогоплательщика, исполнительный дист, пристав-исполнитель*

Изучение правовой природы, формы и содержания постановления о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя, его сходству и различию с другими актами, принимаемыми налоговыми и иными государственными органами, уделено недостаточно внимания. В результате этого ряд вопросов остаются неурегулированными, что отрицательно сказывается на претворение в жизнь данного документа.

Специфика правового регулирования взыскания налога за счет имущества налогоплательщика обуславливается экономической сущностью налоговых отношений. Налоговые отношения сформированы на базе экономических, финансовых, имущественных отношений, имеют публично-правовой характер, основаны на властных отношениях между государством и налогоплательщиком (плательщиком сборов) и налоговых обязательствах. Государство заин-

тересованно в скорейшем и полном исполнении налогоплательщиков налоговых обязанностей, в связи с чем исполнение налоговой обязанности поддерживается мощной, специализированной системой государственного принуждения. Как разъяснил Конституционный Суд, в целях обеспечения выполнения налоговой обязанности и возмещения ущерба, понесенного казной в результате ее неисполнения, законодатель вправе устанавливать меры принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства. Эти меры могут быть как праввосстановительными, обеспечивающими погашение недоимки и возмещение ущерба казны от несвоевременной и неполной уплаты налога, так и штрафными, возлагающими на нарушителей дополнительные выплаты в качестве меры ответственности¹.

¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 15.07.1999 № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР

Налог определяется в Законе как форма отчуждения принадлежащих налогоплательщику денежных средств. Термин «отчуждение» вызывает многочисленные споры в юридической литературе. «Налоги не взимаются в форме отчуждения, – верно подчеркивает Н.И. Осетрова, – а осуществляются налогоплательщиками»². В.А. Соловьев утверждает, что налог – это платеж, не *взимаемый* с налогоплательщиков (как указано в ст. 8 НК РФ), но *уплачиваемый* последними³. Аналогичной позиции придерживаются и многие другие авторы⁴. На наш взгляд, эти позиции верны лишь отчасти. Налог может быть либо уплачен добровольно, либо взыскан принудительно. То есть налог *уплачивается* либо самим налогоплательщиком, либо принудительно *взимается* государством. При этом возможность добровольного исполнения всегда предшествует государственному принуждению. Таким образом, термин «отчуждение денежных средств», используемый в определении налога, является *обобщающей категорией*, охватывающей и уплату налога налогоплательщиком, и его принудительное взыскание государством.

Как установлено п. 7 ст. 46 НК РФ при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя или при отсутствии информации об их счетах налоговый орган вправе взыскать налог за счет иного имуще-

ства налогоплательщика в соответствии со ст. 47 НК РФ. Такое взыскание в силу п. 1 ст. 47 НК РФ производится по решению руководителя (заместителя руководителя) налогового органа путем направления в течение трех дней с момента вынесения такого решения соответствующего постановления судебному приставу-исполнителю для исполнения в порядке, предусмотренном Федеральным законом «Об исполнительном производстве». Судебный пристав-исполнитель возбуждает исполнительное производство на основании исполнительного документа по заявлению взыскателя (п. 1 ст. 30 Закона об исполнительном производстве).

Постановление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика обладает двойственной правовой природой. С одной стороны, оно отвечает всем общепринятым признакам ненормативного (индивидуального) правового акта, а именно: 1) излагается в письменной форме⁵; 2) носит ненормативный характер, т.е. не содержит общепринятые правила поведения (нормы права) для неопределенного круга лиц; 3) носит односторонне-волевой характер и является результатом правоприменительной деятельности налогового органа (должностного лица); 4) принимается уполномоченным должностным лицом налогового органа (руководителем или заместителем руководителя); 5) содержит обязательные для исполнения властные предписания (правила поведения) индивидуального характера о взыскании налога за счет имущества с конкретного налогоплательщика; 6) действие постановления прекращается при его исполнении.

С другой стороны, являясь исполнительным документом постановление о взыскании

«О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции» // Вестник КС РФ. 1999. № 5.

² Осетрова Н.И. К вопросу о сущности и определении налогов // Налоговый вестник. 2000. № 6. С. 150.

³ Соловьев В.А. О правовой природе налога // Журнал российского права. 2002. № 3.

⁴ См.: Налоговое право России: Учебник / Отв. ред. Ю.А. Крохина. М. 2003. С. 39-40.

⁵ Форма постановления установлена приказом ФНС России от 14.05.2007 N ММ-3-19/293@ «Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при взыскании задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему Российской Федерации».

налога за счет имущества налогоплательщика обладает признаками, присущими и ряду исполнительных документов (напр., исполнительный лист, выдаваемый судом и постановление по делу об административном правонарушении). К сожалению, ч. 1 ст. 12 Закона об исполнительном производстве, перечисляя виды исполнительных документов, прямо не упоминает постановление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика. В п. 5 ч. 1 ст. 12 к исполнительным документам отнесены акты органов, осуществляющих контрольные функции, о взыскании денежных средств, а в п. 8 ч. 1 ст. 12 Закона – акты других органов в случаях, предусмотренных федеральным законом. В силу какого из этих двух пунктов постановление о взыскании налога является исполнительным документом? Вопрос не праздный, поскольку от правильного ответа на него зависит разрешение спорных ситуаций в налоговой практике. Дело в том, что п. 5 ч. 1 ст. 12 Закона об исполнительном производстве предусматривает специальное требование – приложение к акту документов, содержащих отметки банков или иных кредитных организаций, в которых открыты расчетные и иные счета должника, о полном или частичном неисполнении требований указанных органов в связи с отсутствием на счетах должника денежных средств, достаточных для удовлетворения этих требований. Лишь при соблюдении этого требования представленный акт может считаться исполнительным документом с точки зрения рассматриваемой нормы Закона. В то же время, согласно ст. 31 Закона судебный пристав-исполнитель в трехдневный срок со дня поступления к нему исполнительного документа выносит постановление об отказе в возбуждении исполнительного производства, если документ *не является исполнительным* либо не соответствует требованиям, предъявляемым к исполнительным документам, установленным ст. 13 Закона об исполнительном производстве.

Так, например, арбитражный суд отказал в признании исполнительным документом постановления налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика, поскольку в нарушение п. 5 ч. 1 ст. 12 Закона об исполнительном производстве к нему не были приложены документы, содержащие отметку банка и иных кредитных учреждений о полном или частичном неисполнении указанных документов в связи с отсутствием на счетах должника денежных средств. При этом суд сослался на невозможность одновременного взыскания задолженности по налогам и сборам на основании платежного поручения, направленного налоговым органом в банк, где находятся расчетные счета налогоплательщика, и в порядке установленном Законом об исполнительном производстве. По мнению налогового органа, оспариваемое постановление является исполнительным документом в силу п. 8 ч. 1 ст. 12 Закона об исполнительном производстве и, следовательно, не требует приложения к нему документов с отметкой банков или иных кредитных организаций о полном или частичном неисполнении требований налоговых органов в связи с отсутствием на счетах должника денежных средств, достаточных для удовлетворения этих требований. Эти доводы отклонены судом как основанные на неправильном толковании закона. Как пояснил арбитражный суд, по смыслу п. 8 ч. 1 ст. 12 Закона об исполнительном производстве исполнительными документами действительно являются акты других органов в случаях, предусмотренных федеральным законом. Однако налоговый орган не смог указать нормативно-правовые акты, которые относили бы постановления налогового органа непосредственно к исполнительным документам⁶. Таким об-

⁶ Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 26.08.2008 по делу № А79-1298/2008 // СПС «КонсультантПлюс: судебная практика».

разом, постановление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика является исполнительным документом в силу п. 5 ч. 1 ст. 12 Закона об исполнительном производстве. Подобный вывод можно сделать также из анализа Соглашения ФНС РФ № ММ-25-1/9, ФССП РФ № 12/01-7 от 09.10.2008 «О порядке взаимодействия Федеральной налоговой службы и Федеральной службы судебных приставов при исполнении постановлений налоговых органов и иных исполнительных документов».

Интерес представляет постановление Президиума ВАС РФ от 20.11.2007 № 8421/07 по делу № 11-2064/05⁷, из которого следует, что постановление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика может быть оспорено в суде путем предъявления требования о признании не подлежащим исполнению исполнительного документа, в порядке предусмотренном ст. 172 АПК РФ, вплоть до окончания исполнения исполнительного документа. Соответственно при рассмотрении судом требования о признании не подлежащим исполнению постановления налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика подлежит выяснению: основано ли постановление на принятом в установленный НК РФ срок решении налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика; подписано ли постановление надлежащим должностным лицом; заверено ли оно гербовой печатью инспекции; не истекли ли сроки предъявления постановления к исполнению; взыскана ли указанная в нем сумма задолженности.

Достаточно интересный ввод сделал ФАС Центрального округа в постановлении от 11.07.2008 по делу № А48-4370/07-16б: дополнительно обращаться в суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика задолженности, в отношении которой были применены меры

бесспорного взыскания, предусмотренные ст. ст. 46, 47 НК РФ, налоговый орган не обязан, в связи с чем выводы суда об утрате им возможности судебного взыскания таких сумм – не влечет негативных последствий. Это означает, что постановление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика должно обладать большинством характерных признаков присущим исполнительному документу.

Сравнение двух исполнительных документов – постановления о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика и *исполнительного листа* – позволяет выделить как сходные, так и отличительные признаки этих актов. Как известно, вступивший в законную силу судебный акт обязателен для исполнения для всех без исключения органов государственной власти, органов местного самоуправления, общественных объединений, должностных лиц, других физических и юридических лиц и подлежат неукоснительному исполнению на всей территории РФ. Исполнительный лист выдается судом для принудительного исполнения судебного акта (ч. 2 ст. 318 АПК РФ) и неотрывно следует за судьбой судебного акта, на основании которого он выдан. В отличие от исполнительного листа, являющегося *производным* по отношению к судебному решению документом, постановление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика носит самостоятельный характер.

За неисполнение судебного акта арбитражного суда либо указанных в исполнительном листе действий согласно ст. 332 АПК РФ быть наложен судебный штраф. За неисполнение постановления о взыскании налога за счет имущества штраф не предусмотрен. Кроме того, согласно ст. 322 АПК РФ срок для предъявления исполнительного листа к исполнению может быть восстановлен. Восстановление же срока для предъявления к исполнению постановления о взыскании налога за счет имущества НК РФ не пред-

⁷ Вестник ВАС РФ. 2008. № 2.

усмотрено. В случае утраты подлинника исполнительного документа основанием для исполнения является его дубликат, выдаваемый в установленном порядке судом, другим органом или должностным лицом, принявшим соответствующий акт (ст. 12 Закона об исполнительном производстве). Таким образом, в случае утраты подлинника постановления о взыскании налога за счет имущества, налоговым органом, принявшим это постановление, может быть выдан дубликат, который будет являться основанием для исполнения.

Как выше было указано, постановление о взыскании налоговых платежей за счет имущества налогоплательщика признается исполнительным документом, одновременно являясь ненормативным правовым актом⁸. Поэтому оно, в отличие от исполнительного листа, может быть обжаловано как в административном, так и в судебном порядке, что указывает на его близкое родство с *постановлением по делу об административном правонарушении*. В Обзоре законодательства и судебной практики Верховного Суда РФ за четвертый квартал 2006 года, утв. Постановлением Президиума Верховного Суда РФ от 07.03.2007 указано, что не могут быть оспорены в порядке, предусмотренном гл. 25 ГПК РФ, отдельно от производства по делу об административном правонарушении вынесенные по делу акты, регламентирующие какие-либо действия, целью которых является решение вопроса о привлечении лица к административной ответственности (например, протоколы об изъятии вещей и документов, явившихся орудиями совершения или предметами административного правонарушения), поскольку возможность совершения этих действий установлена КоАП РФ. Если производство по делу об административном правонарушении прекращено и указанные

документы влекут правовые последствия для гражданина, т.е. каким-либо образом затрагивают его права и свободы, то гражданин вправе оспорить их в порядке, предусмотренном гл. 25 ГПК РФ, поскольку иной порядок оспаривания данных актов законодательством не предусмотрен. В таком же порядке могут быть оспорены действия должностных лиц в случае, когда дело об административном правонарушении не возбуждалось⁹. Аналогичной позиции придерживается и ВАС РФ. Таким образом, процессуальные документы, составленные в ходе производства по делу об административном правонарушении, могут быть обжалованы отдельно только в случае, если после прекращения этого производства указанные документы каким-либо образом затрагивают права и свободы заявителя.

В налоговых правоотношениях законны должны быть не только условия установления налогов, но и сам порядок принуждения к исполнению обязанности по уплате налоговых платежей, т.е. вся процедура, примененных государством мер по принуждению налогоплательщика к уплате налога не должна отклоняться от формальных требований, установленных законом. Анализ судебной практики свидетельствует о том, что налогоплательщик вправе обжаловать самостоятельно практически любой ненормативный правовой акт, принятый налоговым органом до вынесения постановления о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика. Кроме того, если налоговым органом ненадлежащим образом соблюдено какое-либо из обязательных условий, например, налоговый орган до вынесения постановления о взыскании налога, пеней, штрафа за счет имущества

⁸ См. к примеру определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 03.06.2009 N ВАС-6105/09 по делу N А24-2957/2008) // СПС «КонсультантПлюс: судебная практика».

⁹ п. 6 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 10.02.2009 № 2 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании решений, действий (бездействия) органов государственной власти, органов местного самоуправления, должностных лиц, государственных и муниципальных служащих».

налогоплательщика, в нарушение ст. 69 и 70 НК РФ, не направил требование об уплате налога, пеней, штрафа (или направил его спустя некоторое время), то отозванное налоговым органом постановление об обращении взыскания на имущество налогоплательщика из службы судебных приставов не только не может быть законным, но и фактом своего существования нарушает права и законные интересы налогоплательщика, так как налоговый орган имеет возможность повторно предъявить исполнительный документ к исполнению в пределах срока, установленного ст. 21 Законом об исполнительном производстве¹⁰.

В практике возникает вопрос о возможности при оспаривании постановления о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика ссылаться на неправильное начисление сумм налога в решении по материалам выездной или камеральной налоговой проверки (когда само решение не обжаловалось) и должен ли суд при этом принимать и оценивать первичные документы. На наш взгляд, ответ на данный вопрос должен быть отрицательным, так как решение по результатам камеральной и выездной налоговой проверки, представляет собой самостоятельный предмет обжалования.

Как установлено ч. 2 ст. 325 АПК РФ, если не приведенный в исполнение судебный акт отменен полностью или в части и принят новый судебный акт о полном или частичном отказе в иске, либо иск оставлен без рассмотрения полностью или в части, либо производство по делу прекращено, арбитражный суд принимает судебный акт о полном или частичном прекращении взыскания по отмененному в соответствующей части судебному акту. В НК РФ отсутствует прямое указание на обязательную отмену постановления о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика в случаях,

когда признан незаконным (недействительным) принятый до него акт, явившийся основанием для возникновения налоговой обязанности или составляющий *единую цепочку* последовательно принимаемых налоговым органом ненормативных правовых актов, направленных на реализацию мер налогово-правового принуждения.

Согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ, выраженной в Определении от 27.12.2005 № 503-О, в случае признания требования об уплате налога (пени) незаконным (недействительным), перечисленные налогоплательщиком денежные средства во исполнение этого требования должны быть ему возвращены. В силу пп. 1 п. 1 ст. 46 Закона об исполнительном производстве, по заявлению взыскателя постановление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика, по которому взыскание не производилось или произведено частично, возвращается взыскателю. Однако отсутствие в НК РФ оснований и механизма совершения этой процедуры затрудняет восстановление в таких ситуациях прав и законных интересов налогоплательщиков.

Как установлено в п. 3 ст. 22 Закона об исполнительном производстве, в случае возвращения исполнительного документа взыскателю в связи с невозможностью его исполнения, срок предъявления исполнительного документа к исполнению исчисляется со дня возвращения исполнительного документа взыскателю. К сожалению, если срок для предъявления к исполнению исполнительного листа нормативно определен¹¹, то возможность повторного предъявления постановления о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика к

¹⁰ Постановление ФАС Центрального округа от 03.04.2009 по делу № А54-4993/2007-С3 // СПС «КонсультантПлюс: судебная практика».

¹¹ К примеру, в ч. 1, 4 ст. 321 АПК РФ указано, что исполнительный лист может быть предъявлен к исполнению в течение трех лет. В случае возвращения исполнительного листа взыскателю в связи с невозможностью его исполнения новый срок для предъявления исполнительного листа к исполнению исчисляется со дня его возвращения.

исполнению в ст. 47 НК РФ не предусмотрена. Вместе с тем, такое постановление является исполнительным документом и на него в полной мере должно распространяться действие рассмотренного выше п. 3 ст. 22 Закона об исполнительном производстве. Это мнение подтверждается судебной практикой. Так, в постановлении ФАС Центрального округа от 16.05.2008 по делу № А35-888/07»г» указано, что при получении акта о невозможности взыскания и возврате исполнительного документа взыскателю предоставлено право повторного его предъявления к исполнению в течение 6 месяцев со дня получения обратно.

В тоже время в законодательстве не нашел отражения вопрос о возможном восстановлении срока предъявления постановления о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика к исполнению в случаях, если этот срок пропущен либо судебный пристав возвратит постановление по причине нарушения срока предъявления его к исполнению, а также несоответствия предъявляемым к нему требованиям.

Таким образом, постановление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика, обладая двойственной природой, является одновременно и ненормативным правовым актом, и исполнительным документом. Выявленные проблемы этого правового акта требуют дополнительных научных исследований и внесения уточнений в действующее законодательство.

Библиография:

1. Налоговое право России: Учебник / Отв. ред. Ю.А. Крохина. М., 2003. 720 с.

2. Осетрова Н.И. К вопросу о сущности и определении налогов / н.и. Осетрова // Налоговый вестник. 2000. № 6. С. 150-152.
3. Соловьев В.А. О правовой природе налога / В.А. Соловьев // Журнал российского права. 2002. № 3. С. 22-28.
4. Постановление Конституционного Суда РФ от 15.07.1999 № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции» // Вестник КС РФ. 1999. № 5.
5. Постановление Президиума ВАС РФ от 20.11.2007 № 8421/07 по делу № 11-2064/05 // Вестник ВАС РФ. 2008. № 2.
6. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 03.06.2009 N ВАС-6105/09 по делу N А24-2957/2008 // СПС «КонсультантПлюс: судебная практика».
7. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 26.08.2008 по делу № А79-1298/2008 // СПС «КонсультантПлюс: судебная практика».
8. Постановление ФАС Центрального округа от 03.04.2009 по делу № А54-4993/2007-С3 // СПС «КонсультантПлюс: судебная практика».

References (transliteration):

1. Osetrova N.I. K voprosu o sushhnosti i opredelenii nalogov / n.i. Osetrova // Nalogovyy vestnik. 2000. № 6. S. 150-152.
2. Solov'ev V.A. O pravovoj prirode naloga / V.A. Solov'ev // Zhurnal rossijskogo prava. 2002. № 3. S. 22-28.