



И. Е. Мауров

## ИСПОЛНЕНИЕ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ: ПРОБЛЕМЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

В представленной статье анализируется состояние законности в сфере налоговых правоотношений, одной из проблем которой является принявшее массовый характер неисполнение налогоплательщиками обязанности по уплате налогов. В статье выделяются отдельные пробелы в законодательстве о налогах и сборах, правовом механизме принудительного взыскания налогов, содержатся предложения по развитию в законодательстве мер ответственности за неуплату налогов, по совершенствованию организации взаимодействия налогов и правоохранительных органов.

Согласно статье 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. В целях обеспечения выполнения этой публичной обязанности и возмещения ущерба, понесенного казной в результате ее неисполнения, законодатель вправе устанавливать меры принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства.

Общие принципы возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога или сбора установлены главой 8 Налогового кодекса Российской Федерации, одним из основных положений которой является норма, сформулированная в статье 45 НК РФ, в соответствии с которой налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах. В соответствии с п.4 этой же статьи неисполнение обязанности по уплате налога является основанием для применения мер принудительного исполнения обязанности по уплате налога.

Законодательством о налогах и сборах установлена и система правовых мер, направленных на принудительное исполнение обязанности по уплате налогов. В соответствии со ст.45 части первой Налогового кодекса Российской Федерации неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога является основанием для направления налоговым органом, органом государственного внебюджетного фонда или таможенным органом налогоплательщику требования об уплате налога. Далее, налоговый орган вправе после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога и сбора, но не позднее 60 дней после истечения срока испол-

нения требования вынести решение о принудительном взыскании налога с налогоплательщика за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банке, в порядке, предусмотренном ст.ст. 46 и 48 Кодекса. Кроме того, Кодекс предусматривает в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок возможность производить взыскание налога за счет иного имущества налогоплательщика в порядке, предусмотренном ст.ст.47 и 48 НК РФ. Так, согласно п.1 ст.47 Кодекса в случае, предусмотренном п.7 ст.46 Кодекса, налоговый орган вправе обратиться за взысканием налога за счет имущества, в том числе за счет наличных денежных средств налогоплательщика-организации в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога, и с учетом сумм, в отношении которых произведено взыскание в соответствии со ст.46 Кодекса. Далее решение налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика направляется судебному приставу-исполнителю, который проводит процедуру взыскания в соответствии с Федеральным законом от 21 июля 1997 года № 119-ФЗ «Об исполнительном производстве»<sup>1</sup>.

Главой 11 Налогового кодекса РФ определены и способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов. Предусмотрен и ряд других мер, урегулированных в других отраслях законодательства. Так, для обеспечения установленного ст. 855 Гражданского кодекса Российской Федерации порядка очередности перечисления платежей Указанием ЦБ РФ от 12 ноября 1996 г. № 360<sup>2</sup> и Положением о правилах организации налично-денежного обращения на территории Рос-

<sup>1</sup> См: Собрание законодательства РФ. – 1997. - № 30. – Ст. 3591.

сийской Федерации от 5 января 1998 года № 14-П<sup>3</sup> установлен разрешительный порядок расходования поступающей в кассу предприятия выручки. В частности, определено, что расчетно-кассовые центры и кредитные организации не вправе разрешать предприятиям-недоимщикам расходовать поступающую в их кассу выручку. Ранее выданные разрешения на право расходования наличной денежной выручки у предприятий - недоимщиков отзываются. Законность установленного порядка организации наличного денежного обращения подтверждена Верховным Судом Российской Федерации. Определены и механизмы организации контроля за соблюдением согласованных с кредитными организациями условий расходования поступающих в кассу предприятий денежных средств, особенно предприятий, имеющих задолженность по платежам в бюджет и внебюджетные фонды. Пунктом 9 Указа Президента Российской Федерации от 23 мая 1994 года № 1006 «Об осуществлении комплексных мер по своевременному и полному внесению в бюджет налогов и иных обязательных платежей» и пунктом 9 Указа Президента Российской Федерации от 18 августа 1996 года № 1212 «О мерах по повышению собираемости налогов и других обязательных платежей и упорядочению наличного и безналичного денежного обращения» установлены достаточно жесткие меры ответственности предприятий, не соблюдающих порядок ведения кассовых операций и работы с денежной наличностью.

Для обеспечения последовательного осуществления исполнительного производства по обращению взыскания налога на иное имущество должника ст. 60 Федерального закона «Об исполнительном производстве» предусмотрено, что в случае ареста судебным приставом-исполнителем принадлежащего должнику - организации имущества третьей очереди он в трехдневный срок после осуществления ареста направляет в Федеральное управление по делам о несостоятельности (банкротстве) при Государственном комитете Российской Федерации по управлению государственным имуществом уведомление о произведенном аресте имущества должника - организации для рассмотрения вопроса о возбуждении в арбитражном суде производства по делу о несостоятельности (банкротстве) должника - организации.

Вместе с тем, не смотря на определенную стройность и последовательность установленного законодательством о налогах и сборах правового механизма принудительного исполнения обязанности по уплате налога, анализ правоприменительной практики свидетельствует, что в его функционировании имеются

отдельные проблемы и недостатки, ряд из которых автор постарается осветить.

Анализ законодательного регулирования правового механизма принудительного исполнения обязанности по уплате налога дает основание полагать, что в нем преимущественные меры, обеспечивающие погашение недоимки и возмещение ущерба от несвоевременной и неполной уплаты налога. Менее развитыми оказались меры ответственности за неуплату и неполную уплату налога, в первую очередь в тех случаях, когда налогоплательщик реально имел возможность исполнить обязанность по уплате налогов, но этого не сделал. Не смотря на требование законодателя к налогоплательщику «самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога», действующее законодательство о налогах и сборах пока недостаточно регламентирует выбор мер принуждения в зависимости от того, имел ли налогоплательщик возможность произвести уплату текущих платежей и погасить образовавшуюся недоимку по налогам, были ли им приняты все возможные меры по исполнению возложенной на него обязанности.

Этот момент представляется достаточно важным, поскольку, как показывает анализ правоприменительной практики, не смотря на принудительный, в основном бесспорный (все исключения, когда бесспорный порядок взыскания не применяется, указаны в НК РФ) по нормативному определению порядок взыскания налога, эффективность применения на практике мер взыскания во многом зависит от степени согласия налогоплательщика-должника погасить имеющуюся недоимку по налоговым платежам и добровольности действий по ее погашению. Отмеченный тезис подтверждает практика работы федеральных органов налоговой полиции по обращению взыскания недоимки на имущество должников, которые до 1 января 2000 года осуществляли полномочия по производству административных арестов имущества с последующей его реализацией. Имеющийся опыт показывает, что, не смотря на принудительный по определению ст. 46 Федерального закона «Об исполнительном производстве» характер реализации имущества должника, всегда существенной оставалась (и остается) роль самого должника в реализации арестованного у него имущества, и при отсутствии у него «доброй воли» процесс исполнения обязанности по уплате налога путем реализации имущества идет чрезвычайно сложно. Конечно, на практике не так часто встречались случаи категорического отказа должника от подписи договора комиссии. Обычно разногласия удавалось устранить путем переговоров и разъяснительной работы. Тем не менее, отказ организации-недоимщика от заключения договора, как правило, становится препятствием для погашения в бюд-

<sup>2</sup> См.: Банковский бюллетень. - 1996. - № 50.

<sup>3</sup> См.: Финансовая газета. - 1998. - № 7.

жет задолженности. Это относится в первую очередь к погашению недоимки путем реализации недвижимого имущества (зданий и т.д.), поскольку в соответствии со ст. 447 ГК РФ реализация недвижимого имущества может производиться только на основании договора с собственником или обладателем имущественного права. Практически невозможно без согласия предприятия-должника реализовать и готовую продукцию, на которую обращено взыскание.

Не менее важным представляется и тот факт, что налогоплательщик в силу пробелов и недостатков в контроле за исполнением требований законодательства всегда имеет реальную возможность предпринять действия, которые сознательно направлены на создание условий, при которых своевременное перечисление налогов и сборов становится невозможным, в том числе и их взыскание. Так, не смотря на то, что Федеральным законом от 9 июля 1999 года № 154-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»<sup>4</sup> п.2 ст. 45 НК РФ был дополнен положением, что налог не признается уплаченным также и в том в случае, если на момент предъявления налогоплательщиком в банк поручения на уплату налога этот налогоплательщик имеет иные неисполненные требования, предъявленные к счету, которые в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации исполняются в первоочередном порядке, и налогоплательщик не имеет достаточных денежных средств на счете для удовлетворения всех требований, анализ правоприменительной практики показывает, что характерной моделью противоправного поведения организаций-недоимщиков стало предъявление в банк поручений на уплату налогов при отсутствии на счете денежных средств, достаточных для их уплаты, при одновременном не зачислении на расчетный счет наличных денежных средств, поступающих в кассу предприятия в качестве выручки от реализации товаров, работ, услуг. В нарушение требований Положения о правилах организации налично-денежного обращения на территории Российской Федерации расчет на установление лимита кассы и оформление разрешения на расходование наличных денег из выручки, поступающей в кассу, на соответствующие периоды многими предприятиями-недоимщиками не составляется. Не имея разрешения на расходование наличных денег из выручки, предприятия, тем не менее, денежные средства, поступающие в кассу, в учреждения банка сдают не в полном объеме, а используют их на выдачу подотчетных сумм, иные хозяйственные цели, в связи с чем предъявленные к расчетному счету требования на уплату платежей в бюд-

жет не могут быть исполнены банком в порядке, определенном п.2 ст.855 ГК РФ.

О том, что в содержании принудительного по форме механизма взыскания налогов довольно существенную роль играют элементы добровольности действий налогоплательщика по исполнению возложенной на него обязанности, свидетельствуют и статистические данные. Анализ отчетности Управления МНС России по Оренбургской области по форме 4-НМ за 1998-2000 годы позволяет считать, что, не смотря на абсолютный рост по периодам сумм принудительно погашенной задолженности по налоговым платежам, до 85-90 % общей суммы погашенной задолженности вносится налогоплательщиками добровольно после направления им требований об уплате налогов, то есть за счет мер не принудительного, а предупредительного характера. Анализ практики применения требования об уплате налога свидетельствует о возрастающей роли этой меры, которая на сегодня является наиболее эффективной в плане обеспечения принудительного взыскания налогов и сборов. Так, налогоплательщиками-должниками вносится в среднем до 20-25 процентов сумм недоимки, указанных в направленных им требованиях (это почти в 5 раз выше эффективности таких правовых мер, как выставление инкассовых поручений на счета налогоплательщиков и обращение взыскания на иное их имущество). В то же время, обращает на себя внимание невысокая эффективность взыскания недоимки путем выставления инкассовых поручений налоговых органов на расчетные счета организаций-недоимщиков (в среднем за счет применения этой правовой меры в бюджет поступает до 4-5 % от сумм, указанных в инкассовых поручениях). Последовательно снижается значение арестов имущества как правового средства принудительного взыскания неуплаченных налоговых платежей. Так, анализ правоприменительной практики показывает, что при продолжающемся росте недоимки по налоговым платежам, количество произведенных арестов имущества организаций-должников неуклонно сокращается. Заметно уменьшились по сравнению с предыдущими периодами и суммы недоимки, взысканные путем применения этого механизма принудительного взыскания. В среднем в бюджет взыскивается до 2-3 % от тех сумм, которые указаны в постановлении об обращении взыскания недоимки на имущество должников.

Нельзя сказать, что меры ответственности за неуплату или неполную уплату налогов вообще не получили развития в законодательстве. Такие нормы первоначально получили свое развитие в уголовном законодательстве. В частности, Федеральным законом от 25 июня 1998 года № 92-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс Российской Федерации»<sup>5</sup> способы уклонения от

<sup>4</sup> См.: Собрание законодательства РФ. – 1999. - № 26. – Ст.3487.

уплаты налогов, предусмотренные ст. 198 и 199 УК РФ, были дополнены «иным способом». Практика правоохранительной деятельности федеральных органов налоговой полиции убедительно показывает, что внесение отмеченных дополнений в статьи 198 и 199 УК РФ способствовало как повышению эффективности правоохранительной деятельности федеральных органов налоговой полиции, так и укреплению налоговой дисциплины и законности в налоговых правоотношениях, поскольку «иным способом» совершается значительная часть налоговых преступлений. Конкретными проявлениями отмеченного способа уклонения от уплаты налогов являются не зачисление на расчетный счет выручки от реализации, поступающей в кассу предприятия, перечисление причитающихся предприятию-недоимщику денежных средств на счета третьих лиц, при том, что все полученные доходы отражаются в бухгалтерском учете и рассчитываются необходимые налоги и взносы.

Как близкие по содержанию можно оценить коррективы, внесенные в ст. 122 НК РФ Федеральным законом от 9 июля 1999 года № 154-ФЗ «О внесении изменения и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации». В частности к составу налогового правонарушения, наряду с занижением налоговой базы и иного неправильного исчисления налога, отнесены также неуплата или неполная уплата сумм налога в результате других правонарушений (бездействия).

Вместе с тем, не смотря на отмеченные выше дополнения, внесенные в нормативные правовые акты, которые, несомненно, способствуют повышению эффективности правоприменительной деятельности, направленной на исполнение обязанности по уплате налогов в соответствии с требованиями законодательства, правовое регулирование отношений по исполнению отмеченной обязанности, прежде всего, в части установления и применения мер ответственности за ее неисполнение, не в полной мере соответствует тем требованиям, которые необходимо осуществить в целях укрепления законности в налоговой сфере.

Прежде всего, необходимо внесение корректив в п.4 ст. 45 НК РФ, направленных на усиление мер ответственности за неисполнение обязанности по уплате налога. Указанный пункт можно было бы сформулировать следующим образом: «Неисполнение обязанности по уплате налога является основанием для применения мер принудительного исполнения обязанности по уплате налога, предусмотренных настоящим Кодексом. В случае установления фактов, что неисполнение обязанности

по уплате налога вызвано неправомерными действиями (бездействием) самого налогоплательщика налогоплательщик несет ответственность, установленную настоящим Кодексом. Привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами Российской Федерации».

Следует отметить, что действующим законодательством не предусмотрена административная ответственность за неуплату или неполную уплату налога, возникшую в результате «иных неправомерных действий (бездействия)», квалифицируемую ст. 122 НК РФ в качестве налогового правонарушения. Неуплата налогов образует состав административного правонарушения только в том случае, если налогоплательщиком не выполнены требования налоговых органов об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах. Думается, что этот пробел должен быть устранен и ст. 7 Закона Российской Федерации от 21 марта 1991 года № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации», в которой установлены административные правонарушения налогового законодательства, должна быть дополнена соответствующим составом административного правонарушения.

Повышению эффективности правового механизма принудительного исполнения обязанности по уплате налогов способствовало бы более полное урегулирование в законодательстве о налогах и сборах отдельных правовых мер, получивших свое развитие в законодательстве, регулирующем деятельность федеральных органов налоговой полиции. В соответствии с п.1 ст. 36 НК РФ федеральные органы налоговой полиции выполняют функции по предупреждению, выявлению, пресечению и расследованию нарушений законодательства о налогах и сборах, являющихся преступлениями или административными правонарушениями. Не смотря на то, что в данном нормативном документе на первый план вынесено именно предупреждение нарушений законодательства о налогах и сборах, в п.2 указанной статьи отсутствует более детальная формулировка, какие же действия по предупреждению нарушений налогового законодательства органы налоговой полиции как участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, полномочны осуществлять. Содержится только отсылочная норма, что органы налоговой полиции имеют право осуществлять иные полномочия, предусмотренные Законом Российской Федерации «О федеральных органах налоговой полиции».

Анализ Закона Российской Федерации «О федеральных органах налоговой полиции» дает

<sup>5</sup> См.: Собрание законодательства РФ. – 1998. - № 26. – Ст. 3012.

основание утверждать, что наиболее существенной мерой по предупреждению нарушений законодательства о налогах и сборах является установленное п.6 ст.11 Закона полномочие органов налоговой полиции выносить в качестве предупредительной меры письменные предостережения руководителям, главным бухгалтерам и другим должностным лицам организаций, а также гражданам (физическим лицам). В тексте предостережения могут содержаться требования устранения нарушений законодательства, своевременной и полной уплаты налогов и других обязательных платежей, предоставления отчетной и иной документации в установленные сроки, ведения бухгалтерского учета в соответствии с законодательством, а при необходимости - восстановления бухгалтерского учета за счет собственных средств налогоплательщика. Органы налоговой полиции полномочны и контролировать выполнение этих требований. Неисполнение требований, содержащихся в письменном предостережении, влечет за собой административную ответственность в виде штрафа до 100-кратного установленного законом минимального размера месячной оплаты труда<sup>6</sup>.

Тем не менее, не все правовые вопросы, связанные с применением органами налоговой полиции мер по предупреждению нарушений законодательства о налогах и сборах урегулированы в должной мере, что не способствует повышению эффективности правоприменительной практики, направленной на исполнение налогоплательщиками обязанности по уплате налогов. Прежде всего, наличие лишь общей отсылочной нормы, регулирующей полномочия органов налоговой полиции по предупреждению нарушений законодательства о налогах и сборах, создает правовую неопределенность относительно полномочий органов налоговой полиции выносить письменные предостережения и осуществлять контроль за выполнением содержащихся в них требований. На настоящий момент отсутствует правовая регламентация порядка направления налоговыми органами в органы налоговой полиции материалов в отношении налогоплательщиков, имеющих недоимку по налогам. Нет четких правовых положений, определяющих сроки исполнения требований, содержащихся в письменных предостережениях, направляемых органами налоговой полиции.

Такое состояние правовой регламентации работы по предупреждению нарушений законодательства о налогах и сборах отстает от развития правоприменительной практики. В настоящее время характерной формой взаимодействия налоговых органов и органов налоговой полиции стало периодическое направление инспекциями МНС России по городам и районам в органы налоговой полиции списков предприятий-недоимщиков для решения вопроса о привлечении их должностных лиц к административной ответственности за уклонение от уплаты налогов и сборов. На основании этих и других материалов, поступающих из налоговых органов, органами налоговой полиции выносятся письменные предостережения об устранении нарушений законодательства. В тех случаях, когда должностные лица эти требования не выполняют, активно применяются административные меры воздействия за нарушения налогового законодательства. Так, по итогам 1999 года органами налоговой полиции выявлено 20776 административных правонарушений, предусмотренных п.6 ст. 11 Закона РФ «О федеральных органах налоговой полиции», в течение первого полугодия 2000 года – 28648, к административной ответственности привлечено 28087 лиц. И это при том, что большая часть должностных лиц организаций-недоимщиков, как показывает практика работы, выполняет требования, содержащиеся в письменном предостережении. В связи с тем, что эта практика последовательно расширяется, видится целесообразным разработать в развитие норм Налогового кодекса Российской Федерации порядок взаимодействия налоговых органов и органов налоговой полиции при осуществлении предупредительно-профилактической работы с организациями-должниками, по вынесению их должностным лицам письменных предостережений и привлечению к административной ответственности в соответствии с действующим законодательством.

Эти и другие вопросы требуют своего урегулирования в законодательстве и практике правоприменения, от полноты и последовательности которых во многом зависит эффективность принимаемых мер по сокращению недоимки по налогам и сборам и укреплению законности в налоговой сфере.

<sup>6</sup> См.: Комментарий Закона Российской Федерации «О федеральных органах налоговой полиции» постатейными материалами /Под ред. Проф. А.Н. Козырина. – М.: «Статут», 2000. – С. 136.