

## **Раздел VI.**

### **Защита налогоплательщика или искусство налогового спора**

В рубрике «Защита налогоплательщика или искусство налогового спора» размещаются материалы, посвященные процессуально-правовым и иным аспектам эффективной защиты прав налогоплательщиков как в административном (внесудебном), так и в судебном порядке. В частности, рассматриваются вопросы применения методов правовой защиты, стратегия и тактика ведения спора, особенности формирования доказательной базы, приемы аргументации и др. Также рассматриваются вопросы использования в споре достижений смежных отраслей знаний: психологии, риторики, логики и т.д.

#### **Казачкова Земфира Мухарбиевна**

доктор юридических наук, профессор,  
профессор кафедры административного и финансового права  
Российской правовой академии Министерства юстиции  
Российской Федерации  
г. Москва  
Email: zem7900@yandex.ru

#### **Летавина Екатерина Анатольевна**

координатор кафедры административного и финансового права  
Российской правовой академии Министерства юстиции  
Российской Федерации  
г. Москва  
Email: ya12s770000@mail.ru

## **Способы обеспечения исполнения налоговых обязательств: сравнительно-правовой анализ**

Аннотация: В статье рассмотрены способы обеспечения исполнения налоговых обязательств. Проанализированы обеспечительные меры, применяемые в Чехии. Особое внимание уделено такому способу, как блокировка счетов налогоплательщиков с целью хеджирования налоговых рисков.

Ключевые слова: налоговая обязанность, способы обеспечения налоговых обязательств; залог; поручительство; банковская гарантия, пени, приостановление операций по счетам.

Annotation: The article issues the ways of performance of tax obligations. The instruments applying in Check Republic are in the field of this article. Special attention was given to the block command as a way to hedge the tax risks.

Keywords: the instruments of performance of tax obligations tax obligation, mortgage, late payment interest, guarantee, block command.

Институт обеспечения исполнения налоговых обязательств – универсальный (1) и динамичный правовой институт, использующийся в различных правовых системах.

Данный институт имеет уже определенные традиции исследования. Так, в 2003 году Стрельниковым В. была защищена диссертация «Правовой режим пени в нало-

говом праве». Уже тогда был подчеркнут интересный нюанс: к тому времени пени и штрафы составляли почти половину налогового долга (2).

В диссертации Успенского А.Э. в 2006 году были приведены данные по частоте использования ареста по критерию арестованного имущества. Так, указывалось, что в 48% случаях аресту подвергаются денежные средства на счетах; ценные бумаги в 14% случаях, сейфы, дебиторская задолженность, воздушные суда, железнодорожный и подвижной состав всего в 1% случаев (3). О динамичности его в нашей правовой системе свидетельствуют такие аргументы, как принципиальные изменения налогового законодательства с 1 января 2007 года, позволившие расширить круг лиц, к которым могло быть применено приостановление операций по счетам.

Так, Налоговый Кодекс Перу использует схему сложных процентов при начислении пени, а по состоянию на 31 декабря каждого года производится реструктуризация задолженности, при которой сумма начисленных в течение истекшего года процентов включается в сумму основного долга (4).

В российской практике используются такие инструменты, как залог, поручительство, пени, приостановление операций по банковским счетам налогоплательщиков, банковская гарантия, арест имущества.

Причем банковская гарантия, которая успешно применялась в таможенном деле, стала применяться и в налоговом праве.

Для этого Налоговый Кодекс РФ был дополнен статьей 74.1. «Банковская гарантия», которая вступила в силу с 1 октября 2013 года.

Рассмотрим некоторые черты чешской модели использования обеспечительных мер.

В целях обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов в системе налогообложения Чехии применяется пять основных инструментов. Они регулируются разделами 167-174 Налогового Кодекса: команда «lock» блокировки или операция хеджирования налоговых рисков, залог, поручительство, банковская гарантия, резервное копирование.

При обнаружении опасности задолженности по налогам, для которых еще не истек срок, или суммы налоговой задолженности, которая пока еще не установлена, но может сформироваться в чрезмерном объеме для налогового администратора, налоговый администратор может использовать специальную команду блокировки.

Как видим, внешне этот способ напоминает российскую модель приостановления операций по банковским счетам налогоплательщика.

В России данный способ постоянно совершенствуется. С 1 января 2011 года бюджет отвечает и за неправомерное решение налоговиков о приостановлении операций по счетам.

Согласно ст. 301 п. 5 Налогового Кодекса Чехии, под операциями блокировки понимаются операции с финансовыми инструментами срочных сделок различных видов, совершаемые в целях уменьшения (компенсации) неблагоприятных для налогоплательщика последствий. В соответствии с пунктом 3 раздела 168 НК Чехии, налоговый орган имеет право вынести решение о том, что указанная сумма в течение трех дней будет внесена под залог в пользу налоговой администрации посредством использования текущего или депозитного счета.

Неисполнение этого требования может привести к тому, что указанная сумма может быть прикреплена к сумме других налогов.

Результаты операции хеджирования могут быть обжалованы, но закон не содержит отлагательного действия. Если апелляция отклоняется, ситуация у налогоплательщика складывается не лучшим образом. В прошлом суды принимали решения, в основном, не в пользу налогоплательщиков. Однако в последнее время складывается противоположная тенденция (5).

В соответствии с решением Конституционного суда 374/05 от 5 апреля 2006 года, жалоба была отклонена на том основании, что команда хеджирования не является окончательным решением налогового администратора и служит лишь средством обеспечения исполнения налоговой обязанности. Решение по конституционной жалобе, в свою очередь, было оспорено в Высшем административном суде (дело 154/2004-98 от 31 марта 2005 года).

Конституционный Суд учел, что команда хеджирования Федерального Управления от 27.03.2003 г. выдана на основе конкретной ситуации с заявителем, который продал все имущество, чем вызвал разумную обеспокоенность тем, что уплата налогов в установленный законом срок станет невозможной. При этом условии решение налогового органа о введении команды хеджирования, несомненно, является положительным с точки зрения конституционного права.

В заключительной части Конституционный суд сделал вывод о том, что данный вопрос может рассматриваться в административных судах на стадии судебного разбирательства, которая последует после применения средств защиты и обжалования в административном порядке решения, принятого Налоговым Управлением (6).

Осенью 2009 года Высший административный суд пришел к выводу о том, что необходимо изменить текущее положение. Чтобы оценить решение команды хеджирования как решения предварительного характера, необходимо соответствовать трем условиям: временному, материальному и персональному критерию.

Остановимся подробнее на существенных моментах судебного решения. Таможенные органы принимают 18 октября 2006 года решение по блокировке в соответствии с § 71 «Закона» и обязывают налогоплательщика в течение трех дней с момента получения уведомления по команде хеджирования предоставить ценные бумаги на сумму 66530493 крон. На решение таможенного органа заявитель подал апелляцию, в которой утверждал, что для обеспечения налога на акциз достаточно 11000000 крон. Он указал на потенциальные последствия хеджирования: остановка работы предприятия, нарушение режима работы склада акцизных товаров со всеми вытекающими налоговыми последствиями.

Ответчик, Управление финансов, сократило сумму, которая будет заблокирована: имело место ее снижение с 66530493 до 34846457 крон. Истец обратился в районный суд, который отклонил иск, поскольку заявитель стремился пересмотреть решения, как решения предварительного характера, исключенного из рассмотрения судебной юстиции.

Это решение было обжаловано в кассационном порядке. Девятая палата Высшего административного суда приняла кассационную жалобу к рассмотрению. Так как в этом случае мнение противоречило существовавшей судебной практике, указанное выше дело было рассмотрено расширенным Советом Высшего административного суда. По мнению расширенного Совета Высшего административного суда, такие решения должны, в частности, удовлетворять трем условиям: временным, материальным и персональным.

Временной критерий предусматривал, что решение предварительного характера предшествует окончательному решению по этому вопросу. Следовательно, заинтересованное лицо имеет право обжалования предварительного решения. Материальный критерий требует, чтобы налоговые органы приняли окончательное решение, предварительное решение используется вплоть до вынесения окончательного решения.

Персональный критерий определяет, что адресат окончательного решения также должен быть заинтересованным лицом по решению предварительного характера.

Другой способ защиты хеджирования, состоит в том, чтобы разрешить налогоплательщику процедуру пересмотра окончательного решения, вынесенного в последующем финансовом управлении.

Представляется, что данная практика могла бы стать эффективным средством для обеспечения исполнения обязанностей по сбору налогов и в нашей стране.

К правоотношениям, возникающим при установлении залога, как в Чехии, так и в России применяются положения гражданского законодательства, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Решение налоговой администрации о формировании залога должно содержать указание на сумму недоимки, сумму и предмет залога. В дополнение к положению гражданского законодательства о том, что «залог используется для обеспечения долга, за который лицо несет ответственность, и которая будет погашена в срок таким образом, что, в этом случае, возможно получить обеспечение за счет поступлений от ликвидации залога», налоговым законодательством вводится право на прекращение залога (7).

Прекращая залог по основаниям, предусмотренным Гражданским кодексом, налоговый администратор уведомляет налогоплательщика и владельца залога. Прекращение залога, например, может быть осуществлено в связи с удовлетворением залога, то есть его монетизацией. Реализация обычно происходит в рамках налогового или другого исполнения, в том числе банкротства или продажи движимого или недвижимого имущества.

Новые правила о залоге в Налоговом Кодексе несколько уже, чем в случае его предшественника в виде «Административного Закона о налогах и сборах», действующего в период с 1 января 2010 года по 31 декабря 2010 года. Это можно проиллюстрировать на примере отсутствия правил для обеспечения расходов, связанных с предоставлением налоговой задолженности, а также о проблемах администраторов в контексте представления должником надлежащей и правильной инвентаризации своего имущества. Важным институтом, указанным в разделе 171-172 Налогового Кодекса, является поручительство. Это соглашение между кредитором и гарантом, который обеспечивает новые обязательства и гарант попадает в положение, очень похожее на положение должника. Поэтому институт применяется в качестве общего поддерживающего способа в тех случаях, когда закон не может обеспечить выполнения требований налоговой администрации.

Основные положения, на которых основано обязательство гаранта по выплате задолженности, является выполнение всех условий, перечисленных в § 171 Налогового кодекса: вручение письменного уведомления гаранту налоговым администратором, в котором определен период для погашения задолженности по налогам должника (8).

Закон предусматривает, что гаранту, после получения уведомления может быть предоставлен доступ к информации по налогоплательщику, но только в связи с задолженностями, указанными в уведомлении. Гарант в соответствии с положениями процессуального статуса НК выступает в качестве объекта налогообложения.

Единственная угроза для гаранта, если он не исполняет свои обязательства, оно может быть исполнено в судебном порядке. Если гарант, оплатил задолженность за налогоплательщика, налоговый орган выдает свидетельство об уплате задолженности. Это свидетельство является доказательством в случае частного спора между должником и гарантом.

В том случае, если гарантia была предоставлена после оплаты должником, образуется переплата. При этом переплату рассматривает налоговый орган в соответствии со специальными положениями § 172 Налогового кодекса, которые имеют приоритет над общим законодательством. Налоговый кодекс предусматривает передачу переплаты на любой непогашенный остаток на лицевом счете гаранта, который отражен как его собственное налоговое обязательство. Если у гаранта нет непогашенного остатка, на который можно передавать переплату, налоговый администратор возвращает переплату в течение 30 дней с момента ее создания. Налоговый адми-

нистратор может принять гарантию от третьего лица, на основании письменного гарантитного заявления, с нотариально заверенной подписью (9).

Налоговый администратор может принять решение о банковской гарантии для обеспечения неуплаченных налогов, на основании представленных письменных заявлений в виде банковского гарантитного письма, что оплата указанной налоговым администратором суммы налоговых обязательств гарантируется. В обоих случаях, мотивом для принятия такого решения является, например, ситуация, связанная с подачей заявления на отсрочку налога. Этот вид страхования на соглашения о налоговых обязательствах, то есть перевода уплаты налога на третье лицо, но может быть страхование обязательства обращено непосредственно к должнику. Банковская гарантия для исполнения налоговой обязанности представляет собой очень удобную защиту кредитора. Налогоплательщик должен, однако, иметь в виду, что банк, хотя у него есть, как и в случае юридической ответственности, налоговый статус, как правило, не вправе направить возражения в налоговый орган.

В разделе 174 Налогового кодекса Чехии рассматривается еще один институт обеспечения, такой как резервное копирование, который состоит в перечислении авансовых платежей по налогам, являющихся обязательными. Налогоплательщик обязан оплатить авансовый платеж в размере и сроки, установленные законом или по решению налогового администратора. В конце налогового года или периода, за который подана налоговая декларация, авансовый платеж зачисляется в уплату налога. В обоснованных случаях администратор должен определить сумму снижения авансового платежа или разрешить освобождение от него, даже для всего налогового периода. Лица, для которых закон предусматривает авансовый платеж, определяются налоговым администратором на основании запроса или по достижению определенной суммы в отношении ожидаемого налогового обязательства (10).

В отличие от доминирующего в российском праве подхода в Чехии пеня рассматривается не как способ обеспечения исполнения обязательств по уплате налогов и сборов, а как отдельная санкция за нарушение обязательств.

Интересным моментом налогового регулирования является § 175 Налогового Кодекса «Восстановление налогов» или исполнение. В случае неисполнения в течение 30 дней оплаты налога налоговый администратор инициирует необходимые меры для восстановления. Принимая во внимание, основополагающие принципы налогового администрирования, в частности принцип соразмерности и принцип экономии, налоговый администратор должен выбрать наименее обременительный способ восстановления недоимки (например, через судебных приставов или продажи с аукциона). Согласно пункту 2 § 175 Налогового Кодекса сумма затрат по восстановлению задолженности, должна быть соразмерна сумме недоимки.

С 2004 года, когда Чешская Республика стала членом ЕС, развитие институтов налогового права формируется под действием Европейского законодательства, с учетом национальных интересов. В связи с этим очень важным для формирования российского законодательства становится сравнительный анализ не только отдельных элементов, но и общих методов налогового права в пределах допустимой интерпретации. В конечном счете, это повышает в целом, роль налогового регулирования с точки зрения взаимодействия и интеграции международного законодательства в различные сферы национальной юрисдикции.

Как видим, в структуре способов обеспечения исполнения налогового обязательства в Чехии мы не фиксируем ареста имущества.

Напротив, данный инструмент в российской практике применяется многоаспектно. Это арест, который используется в процессе рассмотрения арбитражными судами споров с участием хозяйствующих субъектов; арест при проведении специальной таможенной ревизии; арест, осуществляемый налоговыми органами; арест

имущества в процессе рассмотрения и расследования уголовных дел (11). Более того, начиная с 1 января 2007 года, данный способ может быть применен не только в связи с неуплатой налогов, но и штрафов и пеней.

С учетом данного обстоятельства представляется важным предусмотреть ответственность должностных лиц за неправомерное наложение ареста, а также приостановление операций по счетам в банке.

Более того, следует все же определиться с природой данного инструмента: что это, способ обеспечения исполнения налогового или таможенного обязательства или способ принудительного взыскания налога.

Налоговый Кодекс РФ устанавливает два необходимых и достаточных условия для наложения ареста. Это неисполнение обязанности по уплате налога и сбора в установленные сроки. И второе условие состоит в том, что у налоговых (таможенных) органов есть достаточные основания полагать, что лицо, уклоняющееся от уплаты налогов, предпримет меры, чтобы скрыться, либо скрыть свое имущество (п. 2 ст. 77 НК РФ).

Налоговое законодательство не содержит перечня этих оснований, что приводит к актуализации проблемы формирования внутреннего убеждения у налоговых органов.

Порядок наложения ареста регулируется ст. 77 НК РФ и связанными с ней нормами главы 8 НК РФ, посвященных принудительному исполнению налоговой обязанности. Все эти соображения актуализируют данную проблему и ставят новые задачи перед законодателем и правоприменителем.

### Литература.

1. См., например: Налоговый Кодекс Республики Перу. Общая характеристика и структура. М. «ЭкоОнис». 2012. С.5-15
2. Стрельников В. Правовой режим пени в налоговом праве. Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Воронеж. 2003
3. Успенский А.Э. Арест имущества в хозяйственном обороте. Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук. М.2006.
4. Налоговый Кодекс Республики Перу. Общая характеристика и структура. М. «ЭкоОнис». 2012. С. 7
5. Zdeněk Burda. Zajišťovací příkaz // Daně a právo v praxi. 2010. № 4 // www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9494v12365-zajistovaci-prikaz Последнее посещение сайта 20 февраля 2014 года.
6. Там же. С.6
7. Daňový řád, s komentářem. Nakladatelství ANAG, 2010
8. Там же. С.12
9. Там же. С.12
10. Там же. С.12
11. Успенский А.Э. Арест имущества в хозяйственном обороте. Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук. М. 2006.