

УДК 347.73

С. Т. Малишевский

Учреждение образования Федерации профсоюзов Беларуси «Международный университет «МИТСО»»,
ул. Казинца, 21, корп. 3, 220099 Минск, Республика Беларусь, +375 (29) 682 88 97, 6828897@mail.ru

ИСТОРИЧЕСКАЯ РЕТРОСПЕКТИВА ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ПРИНУДИТЕЛЬНОГО ИСПОЛНЕНИЯ НАЛОГОВОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

Нормотворчество занимает важнейшее место в системе правового регулирования общественных отношений. Недопущение несогласованности правовых предписаний, обеспечение защиты прав и законных интересов граждан, юридических лиц, интересов общества и государства, социальной справедливости, научно обоснованное планирование подготовки проектов нормативных правовых актов являются одними из основополагающих принципов нормотворческой деятельности. Ретроспективный анализ законодательной и правоприменительной практики принудительного исполнения налогового обязательства является эффективным инструментом для решения основных задач нормотворчества в исследуемой области правоотношений и планирования дальнейшей деятельности по их правовому регулированию.

Данная работа затрагивает исторические проработки прошлых периодов в области бесспорного взыскания, демонстрирует его современную законодательную основу, проблематику и предлагает варианты решений.

Ключевые слова: бесспорное взыскание; историческая ретроспектива; налоговое обязательство; правосубъектность; принудительное исполнение.

Библиогр.: 14 назв.

S. T. Malisheuski

Educational institution of the Federation of Trade Unions of Belarus «International University «MITSO»»,
21 Kazintsa Str., bldg. 3, 220099 Minsk, the Republic of Belarus, 375 (29) 682 88 97, 6828897@mail.ru

HISTORICAL RETROSPECTIVE OF LEGAL REGULATION OF ENFORCEMENT OF TAX OBLIGATIONS

In terms of the legal regulation of public relations, rulemaking is crucial. The main principles of rulemaking are to prevent inconsistency in legal provisions, protect the rights and legitimate interests of citizens, legal entities, the interests of society and the state, social justice, and to justify the planning of the preparation of draft legal acts scientifically. A retrospective analysis of the legislative and law enforcement practice of compulsory execution of a tax obligation is an effective tool for solving the main tasks of rulemaking in the field of legal relations under study and planning further actions for their legal regulation.

This paper includes historical studies of past periods in the field of indisputable recovery, demonstrates its modern legislative basis, problems and offers some solutions.

Key words: indisputable recovery; historical retrospective; tax obligation; legal personality; enforcement.

Ref.: 14 titles.

Введение. Немногочисленные попытки исследования и анализа проблематики принудительного исполнения налогового обязательства и института бесспорного взыскания денежных средств свидетельствуют о множественности позиций как государственных органов, так и ученых-правоведов по данному вопросу. Государство в лице нормотворческих органов выбрало тактику усиления административного влияния в налоговых правоотношениях путем упрощения процедуры взыскания недоимок в бюджеты различных уровней, а некоторые правоведы указывают на возможные нарушения таким бесспорным взысканием норм конституционного права (А. Т. Белова [1], О. А. Прохорчик [2] и др.).

Материалы и методы исследования. Списание денежных средств со счетов без распоряжения клиентов, в том числе по исполнительным документам, было предусмотрено уже

в начале XX века Правилами Государственного банка о простых текущих счетах, утвержденными правлением Государственного банка от 7 апреля 1924 года [3, с. 29] и постановлением СНК ССР «О мерах улучшения практики кредитной реформы» от 14 января 1931 года [4].

Впервые взыскание в бесспорном порядке было определено в п. 23, 26 Положения о взыскании налогов и налоговых платежей, утвержденного ЦИК и СНК СССР 17 сентября 1932 года № 48/1402 [5, с. 41—46]. Согласно данному нормативному правовому акту, недоимка, пеня и штраф по такой задолженности в бюджет взыскивались в бесспорном порядке по распоряжению органов, производящих взыскание. При этом такое взыскание именовалось взысканием в принудительном порядке. Первоначально под бесспорным порядком понимался не сам порядок (процедура) списания денежных средств со счета, а именно взыскание, которое не подлежало оспариванию. Это бесспорное взыскание предусматривало в том числе обращение взыскания на суммы, причитающиеся недоимщику от других лиц (дебиторов плательщика), взыскание обращалось на их денежные средства, находящиеся на счетах.

Госбанк СССР 10 марта 1955 года принял инструкцию № 5 «О расчетах между предприятиями, организациями и учреждениями о кредитовании предприятий и организаций по операциям, связанным с расчетами» [6, с. 222], где были выделены очередные основания бесспорного списания: по требованиям за коммунальные услуги (вода, канализация, газ), абонентная плата за телефон, плата за электроэнергию, теплоэнергию и в некоторых других случаях. Таким образом, появилось безакцептное списание без распоряжения владельца счета при наличии договорных отношений между сторонами, действовало оно только в случаях, установленных инструкциями Госбанка СССР.

Бесспорное списание денежных средств являлось разновидностью обязательного (безакцептного) списания денежных средств. Так, согласно положениям инструкции Госбанка СССР от 30 марта 1956 года № 17 «Об очередности платежей и о порядке списания средств со счетов предприятий, организаций и учреждений в Государственном банке» [7, с. 43], бесспорное списание применялось для взыскания по распоряжениям органов, указанных в инструкции: финансовых органов о взыскании не внесенных в установленный срок налогов и других, и не относилось к списанию денежных средств по исполнительным и другим приравненным к ним документам.

Первое упоминание о списании денежных средств со счетов без распоряжения их владельцев на законодательном уровне было закреплено в ч. 3 ст. 84 Основ гражданского законодательства Союза ССР и союзных республик 1961 года [8]. Такое списание допускалось только в случаях, предусмотренных законодательством СССР. Позже п. 3 ст. 110 Основ гражданского законодательства Союза ССР и республик [9] устанавливал, что такое списание возможно только по решению суда, арбитражного суда, если иное не предусмотрено законодательными актами.

После приобретения независимости Республикой Беларусь уже в первом законодательном акте, регулирующем налоговые правоотношения, было закреплено право налоговых органов взыскивать с должников в бюджет денежные средства в бесспорном порядке. Так, п. 1 ст. 10 Закона Республики Беларусь «О налогах и сборах, взимаемых в бюджет Республики Беларусь» [10] устанавливал, что суммы налогов, не внесенные в установленные сроки, а также суммы сокрытых (заниженных) прибыли (дохода) и налогов за иной сокрытый объект налогообложения, пени за несвоевременное внесение платежей взыскиваются за все время уклонения от уплаты по распоряжению налоговых органов в бесспорном порядке.

До 1 января 2004 года порядок бесспорного взыскания денежных средств по налоговым обязательствам регламентировался Положением о взыскании налогов, сборов и других обязательных платежей, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 20 января 1999 года № 87 [11]. Данный нормативный правовой акт действовал до принятия действующего Налогового кодекса Республики Беларусь (далее — НК) 19 декабря 2002 года.

С момента принятия и до настоящего времени, т. е. в период чуть более 21 года НК неоднократно изменялся.

Существенную долю изменений, безусловно, составляли редакционные, технические правки, приведение в соответствие терминологии и т. п. Между тем происходили и многочисленные существенные изменения правового регулирования налоговых правоотношений, в том числе касающихся принудительного исполнения налогового обязательства.

В первоначальной редакции общей части НК 2002 года и до ее редакции 01.01.2019 принудительное исполнение налогового обязательства регламентировалось главой 6, которая состояла из пяти статей и существенных изменений не претерпевала. Изменения носили технический характер, обусловленный появлением нового вида денежных средств — электронных денег, формально представляющих собой новый предмет, за счет которого может происходить принудительное исполнение налогового обязательства.

С редакции 01.01.2019 и до последней, не вступившей еще в силу редакции 01.01.2025, НК регламентирует принудительное исполнение налогового обязательства главой 7. На протяжении всего периода действия НК глава, регулирующая принудительное исполнение налогового обязательства, сохранила свою первоначальную структуру и состоит из пяти статей. Так, ст. 61 «Взыскание налога, сбора (пошлины), пеней» (ранее ст. 55) дает определение принудительному взысканию налогового обязательства, определяет государственные органы, к компетенции которых отнесено такое взыскание, регулирует иные общие для всего принудительного взыскания процессуальные вопросы.

Статья 62 (ранее ст. 56) «Взыскание налога, сбора (пошлины), пеней за счет денежных средств на счете, электронных денег в электронном кошельке» регулирует взыскание за счет денежных средств, не относящихся к наличным, а ст. 63 (ранее ст. 57) «Взыскание налога, сбора (пошлины), пеней за счет наличных денежных средств» — за счет наличных денежных средств.

Статьей 64 (ранее ст. 58) «Взыскание налога, сбора (пошлины), пеней за счет денежных средств, электронных денег дебитора» регулируется взыскание недоимок за счет неналичных денежных средств дебиторов плательщика, наконец, ст. 65 (ранее ст. 59) «Взыскание налога, сбора (пошлины), пеней за счет имущества плательщика (залогодателя, поручителя)» регулируется взыскание за счет остального имущества, не относящегося к денежным средствам.

Результаты исследования и их обсуждение. Из анализа построения исследуемой главы НК как структурного элемента нормативного правового акта и названий входящих в нее статей видно, что законодатель в данном случае обособляет денежные средства от иного имущества. Между тем ст. 128 Гражданского кодекса Республики Беларусь (ГК) устанавливает, что деньги относятся к вещам, будучи, как и ценные бумаги, их особой разновидностью. По мнению экономистов, деньги нужно рассматривать как товар, поскольку в них есть вещный элемент [12, с. 114—115]. В Римском праве понятие вещи практически ассоциировалось с понятием права как такового [13, с. 125]. Исходя из тех же позиций, ГК относит деньги к объектам гражданских прав, а нормы права, предусматривающие уголовную ответственность за хищение имущества, в том числе денег, объединены в главе 24 Уголовного кодекса Республики Беларусь «Преступления против собственности», что еще раз подчеркивает факт отнесения денег к вещам, на которые распространяется право собственности.

Исходя из такого формального неотнесения денег к вещам, законодатель предусмотрел различную процедуру взыскания недоимок за счет этих «разнородных», по его мнению, объектов гражданских прав: деньги взыскиваются решениями налоговых и таможенных органов, а недоимка — за счет остального имущества на основании исполнительной надписи нотариуса или судебного решения (в зависимости от категорий плательщиков, отличающихся по содержанию правосубъектности: физическое лицо, индивидуальный предприниматель, организация). Данное положение дел представляется не совсем верным и обоснованным с точки зрения юридической науки, не является результатом социально-экономической обусловленности либо результатом влияния иных объективных факторов. Вместе с тем формальное

неотнесение денег к вещам позволило условно соблюсти один из основных принципов нормотворческой деятельности — принцип конституционности (законности), так как ст. 44 Конституции Республики Беларусь допускает принудительное отчуждение имущества исключительно по судебному постановлению.

Поскольку мы пришли к закономерному выводу о том, что неверно обособлять деньги от иного имущества, следовательно, нет необходимости предоставлять полномочия на принятие решений о принудительном исполнении налогового обязательства различным государственным органам: суду, нотариату, налоговым или таможенным органам.

Обеспечение функционирования всех указанных государственных органов требует денежных ресурсов, условно равных для выполнения одинаковой функции: вынесения решения о бесспорном исполнении налогового обязательства. При этом решения судов и нотариусов облагаются государственной пошлиной и нотариальным тарифом соответственно, обязанность по уплате которых возлагается на должника в бюджет. Затраты на вынесение решений налоговыми или таможенными органами государство экономически необоснованно приняло на себя.

С точки зрения обеспечения соблюдения законных прав и интересов должника в бюджет для последнего не важно, решением какого государственного органа будет обращено взыскание на его имущество в целях принудительного исполнения налогового обязательства, но, безусловно, важно, что такое решение принимается от имени государства и на основании закона. Однако тот факт, что вступившие в законную силу судебные постановления являются обязательными для всех государственных органов, иных организаций, должностных лиц и граждан и подлежат исполнению на всей территории Республики Беларусь и в совокупности с положениями ст. 44 Конституции Республики Беларусь позволяют утверждать, что наилучшим нормотворческим решением по данному вопросу будет отнесение права на принятие решений о принудительном исполнении налогового обязательства исключительно к компетенции суда. При этом можно сохранить саму техническую процедуру (технический инструментарий) такого взыскания, применяемую в настоящее время налоговыми и таможенными органами, сохранив тем самым ее оперативность и простоту: суд принимает решение по упрощенной бесспорной процедуре в короткий процессуальный срок, далее направляет такое решение в инициировавший его принятие государственный орган в виде электронного исполнительного документа, который взыскатель может направить в автоматизированную информационную систему исполнения денежных обязательств либо в органы принудительного исполнения. В предложенной схеме принудительного исполнения налогового обязательства суд не будет лишним звеном (участником) процесса бесспорного взыскания, так как его решению присущ высший уровень легитимности, в случае отсутствия у должника в бюджет денежных средств взыскание недоимки за счет иного имущества должника не повлечет за собой повторного обращения в судебные или нотариальные органы для получения еще одного исполнительного документа.

Автор не исключает в ближайшем будущем возможности упрощения предлагаемой процедуры принятия указанных выше судебных решений путем применения технологий искусственного интеллекта в судопроизводстве. Трудно не согласиться с мнением профессора права Университета Калифорнии Е. Волоха, который считает, что если компьютерная программа может создать мотивированное и убедительное судебное решение, можно принять ее в качестве судьбы, даже если производимые ею решения не являются продуктом человеческого мышления [14, с. 1135]. По нашему мнению, в Республике Беларусь де-факто компьютерные программы уже выносят постановления, не отличающиеся по своей сути от судебных решений. Так, ежегодно сотни тысяч постановлений о наложении административного взыскания за превышение установленной скорости движения только выносятся от имени немногочисленных уполномоченных сотрудников отдела по обеспечению функционирования систем автоматической фиксации правонарушений МВД Республики Беларусь, а фактически эти

правоприменительные решения (включая подпись должностного лица) формируются программно-аппаратными комплексами RoadEye S01.

Предложение передать полномочия по вынесению решений о принудительном исполнении налогового обязательства исключительно судам разрешит еще одно имеющееся в главе 7 НК противоречие.

Так, по нашему мнению, нет правовых предпосылок для существующих в настоящее время различий процедур принудительного взыскания недоимок по обязательным налоговым платежам в зависимости от содержания правосубъектности плательщика. Согласно исходной редакции главы 6 НК от 19 декабря 2002 года, взыскание недоимок за счет всех видов денежных средств (наличных, безналичных), в том числе дебиторов плательщика — организации, осуществлялось по решению руководителя (его заместителя) налогового или таможенного органа. Для взыскания недоимок за счет иного имущества плательщика, а также с плательщиков, не являющихся организацией (индивидуальных предпринимателей и физических лиц) налоговому или таможенному органу необходимо было обратиться с соответствующим иском в общий или хозяйственный суд. Законом от 30 декабря 2011 года № 330-З в п. 1 ст. 59 НК внесены изменения, позволяющие налоговому или таможенному органу обратиться к нотариусу с заявлением о совершении исполнительной надписи о взыскании недоимки за счет неденежного имущества плательщика. С момента вступления в действие редакции НК от 01.01.2019 и по настоящее время руководители налоговых и таможенных органов получили право принимать решения о взыскании недоимки за счет денежных средств всех категорий плательщиков без исключения, а за счет неденежного имущества (ст. 65 НК) недоимка взыскивается с индивидуальных предпринимателей и физических лиц на основании исполнительной надписи нотариуса, с организаций — на основании судебного постановления.

Заключение. Очевидно, что выявленные логическая несогласованность и противоречия требуют правотворческого реагирования. По нашему мнению, оптимальным решением будет придать на законодательном уровне правоприменительному акту о бесспорном взыскании налогового обязательства статус судебного акта, делегировав право на такое взыскание исключительно суду. При этом целесообразно использовать для принятия судом таких решений уже имеющийся у налоговых органов технический (программный) инструментарий, обеспечивающий в настоящее время процесс бесспорного взыскания денежных средств, и аналоги программных комплексов, внедренных в деятельность органов внутренних дел при вынесении последними постановлений о наложении административного взыскания за превышение установленной скорости движения.

В завершение хотелось бы отметить, что ретроспективный анализ правового регулирования принудительного исполнения налогового обязательства указывает на явное усиление административного влияния государства в налоговых правоотношениях путем поэтапного упрощения процедуры взыскания недоимок в бюджеты различных уровней. Приведенные в исследовании доказательства указывают, что выбранное законодателем направление в вопросе передачи права на принудительное исполнение налогового обязательства «от суда к государственному органу, осуществляющему регулирование и управление в сфере налогообложения» не является оптимальным ни с точки зрения правовой науки, ни с позиции верного выбора наиболее эффективного способа достижения поставленной цели — своевременной и полной уплаты налогов, сборов (пошлин) и иных обязательных платежей в бюджет.

Путем соединения трех известных и проверенных на практике компонентов законодатель может решить как минимум три задачи: устранить выявленные противоречия и несогласованность правового регулирования принудительного исполнения налогового обязательства; обеспечить налоговые органы эффективным правовым инструментом взыскания недоимок в бюджет; решить собственно основную задачу нормотворчества в исследуемой области правоотношений.

Список цитируемых источников

1. Белова, Т. А. Правовая природа исполнительной надписи как средства защиты нарушенных прав / Т. А. Белова // Проблемы гармонизации материально-правовых и процессуальных средств защиты права : материалы Междунар. круглого стола, Минск, 26 окт. 2018 г. / Белорус. гос. ун-т ; редкол.: И. Н. Колядко (отв. ред.) [и др.]. — Минск, 2019. — С. 10—12.
2. Прохорчик, О. А. Реализация конституционных принципов при бесспорном списании денежных средств / О. А. Прохорчик // Актуальные вопросы совершенствования правовой системы на современном этапе : материалы Междунар. науч.-практ. конф., посвящ. 90-летию проф. С. Г. Дробязко, Минск, 11—12 окт. 2012 г. / Белорус. гос. ун-т ; редкол.: С. А. Балашенко (гл. ред.) [и др.]. — Минск, 2012. — С. 241—243.
3. Эльяссон, Л. С. Деньги, банки и банковские операции / Л. С. Эльяссон. — М. : Экон. жизнь, 1926. — 240 с.
4. О мерах улучшения практики кредитной реформы : постановление СНК СССР, 14 янв. 1931 г., № 52 // Собр. законов и распоряжений Рабоче-Крестьян. Правительства Союза ССР. — 1931. — № 4. — Ст. 52.
5. О введении в действие положения о взыскании налогов и налоговых платежей : постановление ЦИК и СНК СССР, 17 сент. 1932 г., № 48/1402 // Собр. законов и распоряжений Рабоче-Крестьян. Правительства Союза ССР. — 1932. — № 69. — Ст. 410а.
6. Инструкция о расчетах между предприятиями, организациями и учреждениями о кредитовании предприятий и организаций по операциям, связанными с расчетами, 10 марта 1955 г., № 5 / Гос. банк СССР. — М., 1955. — 231 с.
7. Инструкция об очередности платежей и о порядке списания средств со счетов предприятий, организаций и учреждений в Государственном банке : утв. правлением Госбанка СССР 30.03.1956 г. — М. : Изд-во Госбанка СССР, 1956. — 239 с.
8. Об утверждении Основ гражданского законодательства Союза ССР и союзных республик : Закон СССР, 8 дек. 1961 г. // Ведомости Верхов. Совета СССР. — 1961. — № 50. — Ст. 525.
9. Основы гражданского законодательства Союза СССР и республик : 31 мая 1991 г., № 2211-1 // Ведомости Съезда нар. депутатов СССР и Верхов. Совета СССР. — 1991. — № 26. — Ст. 733.
10. О налогах и сборах, взимаемых в бюджет Республики Беларусь : Закон Респ. Беларусь, 20 дек. 1991 г., № 1323-ХП // Ведомости Верхов. Совета Респ. Беларусь. — 1992. — № 4. — Ст. 75.
11. Об утверждении Положения о взыскании налогов, сборов и других обязательных платежей [Электронный ресурс] : постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 20 янв. 1999 г., № 87 : в ред. постановления Совета Министров Респ. Беларусь от 20.02.2003 г. // ilex.by : информ. правовая система / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2024.
12. Сиротин, В. А. Деньги как вещи особой разновидности / В. А. Сиротин // Юрид. науки. — 2007. — № 1. — С. 113—120.
13. Хвостов, В. М. Система римского права : учебник / В. М. Хвостов ; предисл. Е. А. Суханова. — М. : Спарк, 1996. — 522 с.
14. Volokh, E. Chief justice robots / E. Volokh // Duke Law J. — 2019. — Vol. 68, no. 6. — P. 1135—1192.

Поступила в редакцию 30.03.2024.