
ГРАЖДАНСКОЕ ПРАВО И ГРАЖДАНСКИЙ ПРОЦЕСС

CIVIL LAW AND CIVIL PROCEDURE

УДК 336.29:347.952

ПРИНУДИТЕЛЬНОЕ ВЗЫСКАНИЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ: НЕКОТОРЫЕ ПРОБЛЕМЫ КОМПЕТЕНЦИИ

Н. Н. НИКОНОВА¹⁾

¹⁾Белорусский государственный университет, пр. Независимости, 4, 220030, г. Минск, Беларусь

Аннотация. Система принудительного исполнения в Республике Беларусь является децентрализованной и характеризуется, в частности, тем, что полномочиями по принудительному взысканию налогов, сборов, пеней по ним наделены целый ряд субъектов. Их компетенция урегулирована различными нормативными правовыми актами, положения которых в полной мере друг с другом не согласованы. Анализируются положения о компетенции различных органов по взысканию налогов, сборов, пеней по ним, а также отдельные правила обращения взыскания на имущество плательщиков. Высказывается мнение о том, что децентрализованная система предполагает согласованность осуществляемого различными органами порядка принудительного исполнения обязанностей, вытекающих из односторонних по правовой природе правоотношений. Однако в Республике Беларусь правила, которыми руководствуются налоговые органы, органы принудительного исполнения и Департамент по гуманитарной деятельности Управления делами Президента Республики Беларусь, характеризуются существенными различиями в первую очередь в части закрепления гарантий прав должника. Предлагаются изменения в законодательство, направленные на устранение конкурирующей компетенции вышеуказанных органов по взысканию налогов, сборов, пеней по ним.

Ключевые слова: налоги; принудительное исполнение; налоговые органы; органы принудительного исполнения; альтернативная компетенция; конкурирующая компетенция; арест имущества.

Образец цитирования:

Никонова НН. Принудительное взыскание налогов и сборов: некоторые проблемы компетенции. *Журнал Белорусского государственного университета. Право.* 2024;2:11–20. EDN: KHWKPL

For citation:

Nikanava NN. Compulsory collection of taxes and fees: some issues of competence. *Journal of the Belarusian State University. Law.* 2024;2:11–20. Russian. EDN: KHWKPL

Автор:

Наталья Николаевна Никонова – кандидат юридических наук, доцент; доцент кафедры гражданского процесса и трудового права юридического факультета.

Author:

Nataliya N. Nikanava, PhD (law), docent; associate professor at the department of civil procedure and labour law, faculty of law.

nikanava_nataliya@bsu.by

<https://orcid.org/0000-0002-8190-7194>

COMPULSORY COLLECTION OF TAXES AND FEES: SOME ISSUES OF COMPETENCE

N. N. NIKANAVA^a

^aBelarusian State University, 4 Niezaliezhnasci Avenue, Minsk 220030, Belarus

Abstract. In the Republic of Belarus, a decentralised system of enforcement is implemented, which is particularly expressed in the fact that a number of bodies are vested with powers to enforce the collection of taxes and penalties on them. Their competence is regulated by various legal acts, the provisions of which are not fully consistent with each other. The author of the article analyses the provisions on the competence of various bodies to collect taxes and penalties on them, as well as special rules for foreclosure on the property of taxpayers. The author believes that a decentralised system presupposes the consistency of the procedure for the enforcement of obligations arising from legal relations of the same legal nature, carried out by various bodies. However, in the Republic of Belarus, the rules that tax authorities, enforcement agencies and the Department for humanitarian activities of the Office of the President of the Republic of Belarus are guided by are characterised by significant differences, primarily in provisions on guarantees of the debtor's rights. The author proposes changes to the legislation aimed at eliminating the overlapping jurisdictions of the above-mentioned bodies in collecting taxes, fees, and penalties on them.

Keywords: taxes; compulsory execution; tax authorities; enforcement agencies; overlapping jurisdictions; competing jurisdictions; seizure of property.

Введение

Белорусская система принудительного исполнения является децентрализованной¹, т. е. полномочиями по исполнению юрисдикционных актов наделены ряд органов. Компетенция этих органов урегулирована различными актами, положения которых в полной мере друг с другом не согласованы.

В данной работе рассматриваются проблемы правового регулирования компетенции различных

субъектов по взысканию налогов, сборов, иных обязательных платежей (далее – налогов и сборов) в республиканский и местные бюджеты (контроль правильности их исчисления, своевременности и полноты уплаты возложен на налоговые органы), практики применения соответствующих норм, а также выработка путей решения выявленных проблем.

Теоретические и нормативные основы

В целом вопросы принудительного взыскания налогов и сборов рассмотрены в справочной [2] и учебной литературе (см., например, [3–6]). Отдельные проблемные моменты принудительного исполнения налогового обязательства анализировались Е. В. Апаневич, обозначившей термины «беспорный порядок» и «судебный порядок» [7], что не вполне точно определяет именно принудительное исполнение, так как термин «беспорный порядок» действительно относится к принудительному исполнению, а термин «судебный порядок» – к юрисдикционной деятельности по установлению наличия налогового обязательства (обязательства по уплате сбора), его содержания и факта неисполнения. Автор отмечает проблему несоответствия сроков на осуществление юрисдикционной деятельности (спорной и беспорной) по взысканию налогов (сборов), однако не предлагает конкретных путей ее решения. По рассматриваемой теме имеются работы описательного характера (см., например, [8]). Соотношение компетенции налоговых органов и банков по взысканию налогов и сборов по состоянию на 2012 г. было рас-

смотрено в работе Л. Е. Можяевой [9]. В то же время проблемы соотношения компетенции иных субъектов, обладающих полномочиями по принудительному исполнению налогового обязательства, остаются за пределами внимания, как и возникающие в правоприменительной практике связанные с этим соотношением вопросы. Принудительное исполнение налоговых обязательств, а также обязательств по уплате страховых взносов физическими лицами на базе российского законодательства были исследованы А. Е. Кайшевым². Порядок взыскания налоговых платежей в исполнительном производстве Республики Беларусь и некоторые особенности принудительного исполнения налогового обязательства в странах ЕАЭС рассмотрены В. К. Раюшкиным [10].

Основным нормативным правовым актом, определяющим общие правила принудительного взыскания налогов и сборов, является Налоговый кодекс Республики Беларусь (далее – НК), в частности положения гл. 7 «Принудительное исполнение налогового обязательства». Поскольку налоговое обязательство – это денежное обязательство, его принудительная реа-

¹О централизованных и децентрализованных системах принудительного исполнения см. работу [1].

²Кайшев А. Е. Принудительное исполнение обязанностей по уплате налогов, сборов и страховых взносов физическими лицами : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.04. М. : РГУП, 2022. 26 с.

лизация в большинстве случаев происходит в режиме замещения (ч. 1 п. 1 ст. 61 НК). Следует отметить, что наименование гл. 7 НК не вполне соответствует ее содержанию, так как в ее тексте в качестве термина, синонимичного понятию «принудительное исполнение», использовано понятие «взыскание». Однако с учетом контекста данные термины не являются полными синонимами: термин «взыскание» имеет более широкое значение и применяется для обозначения как юрисдикционной деятельности, так и деятельности по принудительному исполнению. На сегодняшний день нет полного совпадения между субъектами, осуществляющими юрисдикционную деятельность по констатации обязанности плательщика, и субъектами, осуществляющими принудительное исполнение налогового обязательства. Запутанность правил НК в отношении юрисдикционных полномочий и полномочий по принудительному исполнению привела к необходимости разъяснить отдельные вопросы постановлением Пленума Верховного Суда Республики Беларусь от 19 декабря 2019 г. № 6 «О применении судами законодательства при рассмотрении экономических и гражданских дел, возникающих из налоговых правоотношений» (далее – ППВС № 6)³.

Анализ положений НК позволяет сделать вывод о том, что юрисдикционными органами по взысканию налогов, сборов, пеней по ним являются налоговые и таможенные органы (ч. 2–4 п. 1 ст. 61 НК), суд (ч. 2 п. 1 ст. 61, абзац 3 ч. 1 п. 1 ст. 65 НК), нотариусы (абзац 2 ч. 1 п. 1 ст. 65 НК).

По результатам рассмотрения вопроса о взыскании налогов, сборов и пеней по ним могут быть приняты следующие документы.

1. Решение налогового (таможенного) органа о взыскании налогов, сборов, пеней (далее – решение налогового (таможенного) органа). Решение налогового органа принимается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа (п. 1 ст. 62 НК) и является исполнительным документом (абзац 11 ч. 1 ст. 10 Закона Республики Беларусь от 24 октября 2016 г. № 439-З «Об исполнительном производстве» (далее – Закон «Об исполнительном производстве»)). Решение таможенного органа о взыскании таможенных пошлин, налогов за счет денежных средств плательщика принимается начальником (заместителем начальника) таможенного органа (ч. 2 п. 5 ст. 61 НК).

2. Решение суда. Часть 2 п. 1 ст. 61 НК, а также абзац 3 ч. 1 ст. 65 НК гласят, что основанием для взыскания налогов, сборов (пошлин) и пеней с организации, индивидуального предпринимателя за счет имущества, предусмотренного ст. 65 НК, является

решение суда (суда, рассматривающего экономические дела)⁴. Взыскание налогов, сборов, пеней по ним может производиться на основании решения суда, если ранее было отказано в совершении исполнительной надписи нотариуса (ч. 2 п. 8 ППВС № 6), а также если речь идет о взыскании государственной пошлины по результатам рассмотрения дела в суде (абзац 3 ст. 283 НК).

3. Исполнительная надпись нотариуса. Она применяется для взыскания налогов, сборов, пеней таможенным органом за счет имущества физического лица (в том числе индивидуального предпринимателя), предусмотренного ст. 65 НК.

На основании абзаца 8 ст. 14, абзаца 2 ч. 1 ст. 15 Закона Республики Беларусь от 1 июля 2010 г. № 142-З «О Комитете государственного контроля Республики Беларусь и его территориальных органах» (далее – Закон «О КГК») юрисдикционными полномочиями наделены Комитет государственного контроля Республики Беларусь и комитеты государственного контроля областей, межрайонные комитеты (далее – КГК). При этом полномочиями по принудительному взысканию КГК не обладает: абзац 29 ст. 14 Закона «О КГК» указывает, что решения КГК о взыскании налогов, сборов (пошлин) и других обязательных платежей в республиканский и (или) местный бюджеты направляются для исполнения в налоговые органы. Решение КГК о взыскании налогов, сборов и других обязательных платежей не имеет статуса исполнительного документа.

Налоговые и таможенные органы, помимо того, что выполняют функцию юрисдикционного органа, также реализуют правосубъектность кредитора (взыскателя, истца) при взыскании налогов, сборов, пеней по ним. Взыскание налогов, сборов, пеней налоговыми и таможенными органами осуществляется в бюджеты Республики Беларусь или административно-территориальной единицы, соответственно, указанные публично-правовые образования являются получателями денежных средств. Публично-правовые образования реализуют свою правосубъектность в имущественных отношениях через компетентные государственные органы (республиканские органы управления, органы местного управления и самоуправления, иные государственные органы), юридических лиц, а в предусмотренных законодательством случаях и через физических лиц (ст. 125 Гражданского кодекса Республики Беларусь). При взыскании налогов, сборов, пеней по ним такими органами являются налоговые (таможенные) органы, что отражено в том числе в подп. 3.3 п. 3 ст. 81 Бюджетного кодекса Республики Беларусь, абзаце 3 ч. 2 ст. 17 Закона Республики Беларусь от 24 октября 2016 г. № 439-З

³Отметим, однако, что ППВС № 6 не подвергалось системной корректировке вслед за изменениями НК. Так, в частности, п. 8 ППВС № 6 до сих пор содержит указание на возможность взыскания задолженности по налогам, сборам, пеням с физического лица без статуса индивидуального предпринимателя путем совершения исполнительной надписи.

⁴С учетом разграничения компетенции судов общей юрисдикции речь в первую очередь идет о судах, рассматривающих экономические дела (ч. 1 п. 9 ППВС № 6).

«Об исполнительном производстве» (далее – Закон «Об исполнительном производстве»).

В качестве субъектов, осуществляющих принудительное исполнение налогового обязательства, НК называет сами налоговые органы (ч. 2 п. 1 ст. 61 НК) и органы принудительного исполнения (ОПИ) через упоминание «порядка, предусмотренного законодательством об исполнительном производстве» (ч. 3 и 4 п. 1 ст. 61 НК). Компетенция налоговых органов, связанная с принудительным исполнением, включает выявление имущества плательщика, на которое может быть обращено взыскание, а в необходимых случаях – арест такого имущества; обращение взыскания на наличные денежные средства должника; обращение исполнительного документа к принудительному исполнению⁵. При принудительном исполнении налогового обязательства за счет денежных средств на счетах, электронных денег в электронных кошельках плательщика, а также его дебитора обращение решения к принудительному исполнению производится налоговым

органом путем внесения в автоматизированную информационную систему исполнения денежных обязательств платежного требования в форме электронного документа (п. 4 ст. 62, п. 9 ст. 64 НК). Фактически принудительное исполнение (списание денежных средств) осуществляется исполнительскими агентами, которыми являются в данном случае банки, небанковские кредитно-финансовые организации, операторы платежных систем. Полномочиями по принудительному исполнению налогового обязательства путем обращения взыскания на арестованное налоговыми органами имущество обладает, в соответствии с п. 1 Положения о порядке учета, хранения, оценки и реализации имущества, изъятого, арестованного или обращенного в доход государства (далее – Положение), утвержденного Указом Президента Республики Беларусь от 19 февраля 2016 г. № 63⁶ (далее – Указ № 63), Департамент по гуманитарной деятельности Управления делами Президента Республики Беларусь (далее – Департамент).

Результаты и их обсуждение

В. К. Раюшкин указывает, что «действующий механизм принудительного исполнения обязанностей по уплате налогов, сборов (пошлин) и пеней проводит четкое разграничение конкретных процедур по принудительному исполнению налоговых обязательств, применяемых в каждой конкретной ситуации» [10, с. 300]. Однако автор настоящей статьи с таким утверждением категорически не согласен и полагает, что регулирование механизма принудительного взыскания налогов, сборов и пеней по ним имеет целый ряд несогласованностей. Рассмотрим некоторые из них подробнее.

Соотношение компетенции налоговых органов и ОПИ по принудительному исполнению налогового обязательства. С внесением в ст. 10 Закона «Об исполнительном производстве» указания на «решения налоговых органов о взыскании налогов, сборов (пошлин), а также иных обязательных платежей в республиканский или местные бюджеты, контроль за правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты которых возложен на налоговые органы», как на исполнительные документы более остро, чем ранее, встал вопрос о соотношении компетенции налоговых органов и ОПИ по принудительному исполнению налогового обязательства⁷.

До упомянутого дополнения ст. 10 Закона «Об исполнительном производстве» можно было уверенно констатировать, что налоговые (таможенные) органы осуществляют принудительное исполнение налогового обязательства только на основании своих решений за счет имущества, указанного в ст. 62–64 НК в отношении организаций, а ОПИ – только на основании судебных исполнительных документов и исполнительных надписей нотариусов. Данное дополнение некоторое время приводило практиков в недоумение, так как на момент вступления в силу Закона от 6 января 2021 г. № 90-З «Об изменении законов по вопросам исполнительного производства» еще в течение практически полугода в НК сохранялось прежнее регулирование распределения полномочий. Законом Республики Беларусь от 31 декабря 2021 г. № 141-З «Об изменении законов по вопросам налогообложения» (вступил в силу в интересующей нас части 1 января 2022 г.) были внесены изменения в НК относительно как юрисдикционных полномочий по взысканию налогов, сборов, пеней по ним, так и полномочий по принудительному исполнению.

Анализ законодательства приводит к следующему выводу. ОПИ и налоговые органы могут исполнять

⁵Термин «обращение к принудительному исполнению» используется актами, регулирующими исполнение юрисдикционных актов в публично-правовой сфере (ч. 4 ст. 14.2 Процессуально-исполнительного кодекса Республики Беларусь об административных правонарушениях, ст. 399, 401 Уголовно-процессуального кодекса Республики Беларусь, ч. 1 ст. 175 Уголовно-исполнительного кодекса Республики Беларусь), и означает деятельность юрисдикционного органа (его должностных лиц) по направлению юрисдикционного акта или выданного субъекту, осуществляющему принудительное исполнение, на его основании исполнительного документа.

⁶О совершенствовании работы с имуществом, изъятым, арестованным или обращенным в доход государства [Электронный ресурс] : Указ Президента Респ. Беларусь, 19 фев. 2016 г., № 63 // ЭТАЛОН. Законодательство Респ. Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. Минск, 2024.

⁷Об изменении законов по вопросам исполнительного производства [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь, 6 янв. 2021 г., № 90-З // Там же.

решения налоговых (таможенных) органов путем обращения взыскания на наличные денежные средства, денежные средства на счетах, электронные деньги в электронных кошельках, на дебиторскую задолженность (ч. 2 и 3 п. 1 ст. 61 НК). Поскольку при возбуждении (наличии) исполнительного производства в отношении должника налоговые органы не вправе осуществлять какие-либо действия, направленные на принудительное исполнение налогового обязательства (абзац 2 п. 5 ст. 62 НК), можно констатировать, что возбуждение исполнительного производства исключает дальнейшую компетенцию налоговых (таможенных) органов по исполнению решения налогового (таможенного) органа в бесспорном порядке. Правоприменительная практика также пошла по пути формирования совместной компетенции по взысканию государственной пошлины за рассмотрение дела на основании судебных исполнительных документов за счет наличных денежных средств, денежных средств на счетах, электронных денег в электронных кошельках, дебиторской задолженности⁸.

Следует отметить, что даже в случаях, когда в рамках исполнительного производства взыскание обращается на имущество, предусмотренное в ст. 62–64 НК, правила НК и Закона «Об исполнительном производстве» относительно принудительного исполнения довольно существенно отличаются в следующих моментах:

1) процедуре обращения взыскания на дебиторскую задолженность, или «денежные средства, причитающиеся должнику от третьих лиц» (ст. 77 Закона «Об исполнительном производстве»). Правила Закона «Об исполнительном производстве» по данному вопросу представляются более верными, чем правила ст. 64 НК, так как предполагают оценку судебным исполнителем информации, полученной не только от должника, но и от третьего лица (дебитора). Следует отметить, что, например, в Российской Федерации налоговые органы не имеют возможности обращать взыскание на дебиторскую задолженность (см. ст. 45–48 Налогового кодекса Российской Федерации)⁹;

2) части возложения на должника дополнительных обременений за несвоевременное исполнение налогового обязательства. Закон «Об исполнительном производстве» предусматривает удержание принудительного сбора в размере 10 % от взысканных в пользу взыскателя денежных средств (ст. 120).

Таким образом, взыскание налогов, сборов, пеней по ним в порядке исполнительного производства на основании решений налоговых (таможенных) ор-

ганов является предпочтительным для дебиторов, однако менее желательным для должников.

Как представляется, в целом такие различия в правовом регулировании НК и Законом «Об исполнительном производстве» порядка взыскания задолженности по налогам, сборам, пеням по ним в отношении одних и тех же субъектов (организаций и индивидуальных предпринимателей) нарушают положения ряда норм Конституции Республики Беларусь, в первую очередь ст. 22. Автор настоящего исследования полагает, что альтернативная компетенция налоговых органов и ОПИ по взысканию налогов, сборов, пеней по ним за счет наличных денежных средств, денежных средств на счете, электронных денег в электронном кошельке, дебиторской задолженности должна быть исключена.

Соотношение компетенции налоговых органов и ОПИ в части наложения ареста на имущество должника. Как отмечалось, одним из элементов компетенции налоговых органов по принудительному исполнению налогового обязательства является наложение ареста на имущество плательщика (ст. 57 НК). Компетенцией по наложению ареста на имущество, безусловно, обладают и ОПИ. При этом ОПИ осуществляют принудительное исполнение по широкому спектру юрисдикционных актов (выданных на их основании исполнительных документов). Возможно возникновение ситуации, когда в отношении должника возбуждено сводное исполнительное производство (ст. 47 Закона «Об исполнительном производстве»). Требования о взыскании сумм в республиканский и местные бюджеты, в частности о взыскании налогов, сборов, пеней по ним, в силу абзаца 7 ч. 1 ст. 122 Закона «Об исполнительном производстве» относятся к четвертой очереди. На практике нередки следующие ситуации. Судебный исполнитель налагает арест на имущество должника по требованиям, относящимся к первой – третьей очереди, либо по требованиям четвертой очереди, исполнительные производства по которым были возбуждены ранее исполнительного производства по исполнению налогового обязательства. После наложения ареста на такое имущество судебным исполнителем на него налагается арест налоговым органом, который в дальнейшем получает решение суда о взыскании сумм налогов, сборов, пеней за счет арестованного имущества и судебный исполнительный документ на основании такого решения. Данный документ для исполнения направляется в Департамент (проблемы соотношения компетенции Департамента и ОПИ рассматриваются далее)¹⁰.

⁸Регламент взаимодействия налоговых органов при взыскании (возврате, зачете) государственной пошлины по исполнительному документу суда [Электронный ресурс]. URL: <https://nalog.gov.by/upload/iblock/232/nhkg6s6urkts2c6dno-r9eaozsc3t6xuh.pdf> (дата обращения: 08.07.2024).

⁹См., например, работу [12].

¹⁰См., например: Исполнительное производство № 70118005943 // Арх. Упр. принуд. исполн. Гл. упр. юстиции Мингорисполкома за 2018 г. ; Исполнительное производство № 70717795133 // Арх. органов принуд. исполн. Совет. р-на г. Минска за 2019 г. ; работу [10].

Наличие конкурирующей компетенции по наложению ареста на имущество, в том числе заложенное, открывает налоговым органам путь для обхода очередности, установленной ст. 122 Закона «Об исполнительном производстве».

Следует отметить, что законодателью эта проблема была известна ранее, более того, у нее было отличное решение в ч. 8 ст. 377 Хозяйственного процессуального кодекса Республики Беларусь (в редакции Закона Республики Беларусь от 1 июля 2014 г. № 174-З «О внесении изменений и дополнений в некоторые законы Республики Беларусь по вопросам совершенствования судопроизводства в судах, рассматривающих экономические дела»), применявшееся только при исполнении требований экономического характера судебными исполнителями хозяйственных судов: «Не допускаются арест имущества должника, изъятие имущества, если это имущество арестовано (описано) другими уполномоченными органами». Собственно закрепление сходного правила в НК и ст. 82 Закона «Об исполнительном производстве» предлагается и С. В. Мощуком [11]. Вероятно, наличие такого правила в обозначенных актах в целом не решит всех проблем, связанных с конкурирующей компетенцией по наложению ареста на имущество, так как полномочиями по наложению ареста обладают целый ряд иных, помимо налоговых (таможенных) органов и ОПИ, субъектов:

- суд, рассматривающий гражданские дела (ст. 255 и 316 Гражданского процессуального кодекса Республики Беларусь, ст. 116 и 206 Хозяйственного процессуального кодекса Республики Беларусь);
- орган, ведущий уголовный процесс (ст. 132 Уголовно-процессуального кодекса Республики Беларусь);
- КГК (абзац 23 ст. 14 Закона «О КГК»);
- органы, ведущие административный процесс, суд при рассмотрении дел об административных правонарушениях (ст. 8.7 Процессуально-исполнительного кодекса Республики Беларусь об административных правонарушениях).

Поскольку арест имущества – это ограничение прав собственника имущества (лица, которому имущество принадлежит на праве хозяйственного ведения, оперативного управления) или иного правообладателя (например, в отношении объектов права интеллектуальной собственности), общие положения об аресте, в том числе правило о недопустимости двойного ареста, должны найти закрепление в первую очередь в Гражданском кодексе Республики Беларусь.

Соотношение компетенции Департамента и ОПИ по принудительному исполнению налогового обязательства. Следует отметить некоторую нечеткость положений НК относительно процедуры принудительного исполнения налогового обязательства за счет имущества организаций и индивидуаль-

ных предпринимателей, обозначенного в ст. 65 данного кодекса. Так, ч. 2 п. 2 ст. 61 НК предусматривает, что взыскание налога, сбора (пошлины), пеней с организации или индивидуального предпринимателя производится налоговым органом, таможенным органом в соответствии с НК в бесспорном порядке за счет имущества, указанного в ст. 62–64, а взыскание за счет имущества, указанного в ст. 65 НК, осуществляется на основании решения суда. Таким образом, кодекс определяет юрисдикционный компонент принудительного взыскания (в судебном порядке), однако нигде четко и ясно не обозначает, что обращение взыскания на имущество организаций и индивидуальных предпринимателей, указанное в ст. 65 НК, осуществляется исключительно в порядке исполнительного производства.

Такое регулирование делает возможной альтернативную компетенцию ОПИ и Департамента по принудительному исполнению налогового обязательства за счет имущества, арестованного налоговым органом. При этом в НК отсутствует даже упоминание о возможности Департамента обратиться за взысканием на имущество плательщика. Компетенция Департамента по совершению действий с имуществом, на которое обращается взыскание в счет неисполненного налогового обязательства, неуплаченных пеней, определяется п. 1 Положения и п. 9 и 10 Перечня терминов и определений, утвержденных Указом № 63.

В целом порядок обращения взыскания на имущество должника при взыскании налогов, сборов, пеней по ним, установленный Положением, является менее «прозрачным», чем порядок обращения взыскания на имущество в исполнительном производстве, а также существенно отличается от него в следующих моментах:

1) определении стоимости имущества и его оценке¹¹. По сравнению с ч. 3 ст. 88 Закона «Об исполнительном производстве» п. 42 Положения содержит указание на значительно меньшее количество случаев, когда требуется проведение оценки имущества лицом, обладающим специальными познаниями (специалистом-оценщиком в соответствии с Законом «Об исполнительном производстве», экспертом-оценщиком в соответствии с Положением). Например, согласно Положению не требуется обязательная оценка долей в праве собственности на объекты недвижимости, культурных ценностей, дорогостоящего имущества (стоимостью более 50 базовых величин). Соответственно, в значительно большем числе случаев определение стоимости может быть произведено самостоятельно служащими Департамента, не обладающими профессиональными знаниями в области оценочной деятельности. В рамках исполнительного производства при проведении оценки по общему

¹¹ Отметим, что законодательство об оценочной деятельности, в частности, Указ Президента Республики Беларусь от 13 октября 2006 г. № 615 «Об оценочной деятельности», дифференцирует понятия «определение стоимости» и «оценка». Определение стоимости осуществляется лицами, которые не являются оценщиками, а оценка, соответственно, лицом, которое является оценщиком.

правилу устанавливается ликвидационная стоимость имущества (ч. 4 ст. 88 Закона «Об исполнительном производстве»). Пункт 42 Положения требует первоначально устанавливать рыночную стоимость, однако в дальнейшем для передачи имущества на реализацию его стоимость по общему правилу подлежит корректировке в соответствии с п. 57 Положения в сторону уменьшения от 10 до 50%. Негативным моментом такого механизма является то, что особенности (недостатки) имущества учитываются дважды: при определении рыночной стоимости (она устанавливается для конкретной, а не абстрактной вещи) и при корректировке¹². Кроме того, Закон «Об исполнительном производстве» содержит четкий механизм оспаривания стоимости, определенной судебным исполнителем, а также стоимости, полученной в результате оценки. Специальных положений об оспаривании стоимости, определенной служащими Департамента и полученной в результате оценки, Положение не содержит, хотя при оспаривании заключения эксперта-оценщика применению подлежат нормы абзаца 3 подп. 1.8 п. 1 Указа Президента Республики Беларусь от 13 октября 2006 г. № 615 «Об оценочной деятельности»;

2) порядке реализации имущества и его переоценке. Законом «Об исполнительном производстве», в отличие от Положения, предусмотрена возможность самостоятельной реализации имущества должником (ст. 92), что позволяет в ряде случаев избежать затрат на реализацию, которые в итоге ложатся на должника. Законом «Об исполнительном производстве» установлен более длительный период, в течение которого осуществляются попытки реализации имущества. Так, в соответствии с ч. 1 ст. 93 Закона «Об исполнительном производстве» он составляет до 4 месяцев, в то время как в п. 179 и 181 Положения установлен срок реализации до 3 месяцев. Закон «Об исполнительном производстве» допускает проведение четырех переоценок (ч. 1 ст. 93) и максимальную уценку на 80% (ч. 2 ст. 93). Положение в качестве общего правила предусматривает только одну переоценку (производство двух переоценок допускается в отношении недвижимости) и уценку на 20% (п. 179). Кроме того, у судебного исполнителя имеются полномочия по инициированию регистрации недвижимого имущества за должником (абзац 8 ч. 1 ст. 63 Закона «Об исполнительном производстве»), которыми не обладают служащие Департамента;

3) возможности безвозмездной передачи имущества. Возможность безвозмездной передачи имущества должника по налоговому обязательству заинтересованным лицам предусмотрена п. 183 Положения. Для должника, в отличие от получателя имущества, такая передача на самом деле не

является безвозмездной, так как «задолженность... считается погашенной и подлежит списанию налоговыми и (или) таможенными органами в размере, эквивалентном стоимости этого имущества, указанной в акте передачи имущества». Фактически под безвозмездной передачей имущества в Положении подразумевается оставление имущества за взыскателем (Республикой Беларусь, административно-территориальной единицей, в бюджет которой подлежат зачислению соответствующие налоги, сборы, пени по ним). Судьбу такого имущества (реализацию, уничтожение, безвозмездную передачу) определяет Департамент как компетентный субъект, действующий от имени публично-правового образования. Однако проблема заключается в том, что Закон «Об исполнительном производстве» при оставлении имущества за взыскателем предоставляет должнику значительно больше гарантий. Так, без согласия должника имущество передается взыскателю в случаях, если реализация нецелесообразна либо имущество не удалось реализовать (ч. 1, 3, 4 ст. 94 Закона «Об исполнительном производстве»). Когда имущество еще не поступало на реализацию и реализация целесообразна (ч. 2 ст. 94 Закона «Об исполнительном производстве»), передача имущества взыскателю в счет погашения долга допускается только по согласию обеих сторон исполнительного производства, что позволяет должнику рассчитывать на справедливую цену при реализации имущества. Кроме того, ч. 8 ст. 94 Закона «Об исполнительном производстве» четко регламентирует действия взыскателя в случае, если стоимость передаваемого ему имущества превышает размер задолженности. Для ситуаций безвозмездной передачи имущества, стоимость которого превышает размер задолженности (п. 185 Положения), такие правила не установлены. Имеется только общее указание п. 5 ст. 65 НК о том, что «средства, оставшиеся после исполнения налогового обязательства, уплаты пеней и возмещения расходов по их взысканию, подлежат возврату либо зачету плательщику (залогодателю, поручителю)».

В целом можно констатировать, что правила, предусмотренные Положением, худшим образом регулируют правовое положение должника по налоговому обязательству по сравнению с правилами Закона «Об исполнительном производстве».

Показателен следующий пример. Банком был выдан кредит на сумму 1 750 000 долл. США под обеспечение залогом строящегося здания. Впоследствии кредит не погашался, образовалась задолженность. Банком была получена исполнительная надпись нотариуса на взыскание задолженности по кредиту, а также процентов и повышенных процентов за

¹²Об изменении стоимости имущества [Электронный ресурс] : постановление Упр. делами Президента Респ. Беларусь, 29 авг. 2016 г., № 9 // ЭТАЛОН. Законодательство Респ. Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. Минск, 2024.

пользование кредитом за весь период кредитования. Было возбуждено исполнительное производство. Судебный исполнитель выехал на место нахождения имущества должника (строящееся здание), где выявил здание со степенью готовности 80 %. Однако произвести арест судебный исполнитель не смог, так как стало известно, что указанное имущество ранее было арестовано инспекцией Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь (ИМНС) и передано для реализации с торгов Департаменту как строительные материалы по стоимости, значительно меньшей, чем ликвидационная стоимость незавершенного здания. Таким образом, в случае реализации указанного имущества ИМНС получила бы сумму неоплаченных налогов (около 1 млн. руб.), сумма, превышающая задолженность по налогам и пеням, была бы возвращена должнику, но остальные взыскатели (а в исполнительном производстве их было несколько), получили бы только частичное удовлетворение своих требований либо не получили его вовсе. Реализация имущества Департаментом также привела бы к прекращению существования залога имущества, возникновению у банка необходимости получать новый исполнительный документ на взыскание задолженности в общем, а не приоритетном (путем обращения взыскания на предмет залога) порядке, изменению очереди требования банка в сводном исполнительном производстве. По инициативе банка торги в отношении объекта как строительных материалов были отменены, ИМНС сняла арест с имущества и предъявила исполнительный документ в ОПИ. Это позволило судебному исполнителю реализовать здание именно как объект недвижимости, покрыв за счет суммы от реализации и задолженность по налогам, и задолженность перед банком¹³.

Существование таких разных порядков исполнения, как представляется, противоречит положениям ст. 22 Конституции Республики Беларусь.

Обращение Департаментом взыскания на имущество должника по налоговому обязательству также позволяет налоговым органам обходить очередность сводного исполнительного производства (ст. 122 Закона «Об исполнительном производстве»).

Так, на основании заявления отдела образования и исполнительной надписи нотариуса в 2019 г. ОПИ было возбуждено исполнительное производство о взыскании расходов, затраченных государством на содержание детей, находящихся на государственном

обеспечении (требование первой очереди). Должник при этом являлся индивидуальным предпринимателем. Судебным исполнителем было арестовано недвижимое имущество должника, которое подверглось повторному аресту ИМНС (взыскание сумм в бюджет в соответствии со ст. 122 Закона «Об исполнительном производстве» в настоящее время отнесено к четвертой очереди, а в момент ведения указанного исполнительного производства оно относилось ко второй очереди). Переписка ОПИ и ИМНС по поводу снятия повторного ареста не дала результата. ИМНС получила в экономическом суде определение о судебном приказе на взыскание задолженности перед бюджетом за счет арестованного имущества и инициировала продажу имущества Департаментом. Каких-либо иных действий, направленных на недопущение реализации имущества Департаментом, судебный исполнитель предпринять не мог, так как обращение взыскания на имущество должника по налоговому обязательству регулируется НК и Указом № 63, которые обладают большей юридической силой, чем Закон «Об исполнительном производстве»¹⁴. В последующем указанное недвижимое имущество было реализовано Департаментом, средства от реализации пошли на погашение задолженности по налоговому обязательству¹⁵.

Верховный Суд Республики Беларусь предпринял определенные шаги, для того чтобы таких ситуаций стало несколько меньше, ориентируя судебную практику на необходимость рассмотрения требований налоговых органов о взыскании задолженности по налогам, сборам, пеням по ним в порядке искового производства (ч. 3, 5, 9, 10, 16 ППВС № 6) в противовес сформировавшейся ранее практике рассмотрения их в основном в порядке приказного производства¹⁶. С одной стороны, должники зачастую не заинтересованы в информировании суда о наличии у них иных неисполненных требований, относящихся к очередям с более высоким приоритетом, с другой стороны, сама процедура приказного производства не предполагает каких-либо возможностей для учета позиций иных заинтересованных лиц в ходе рассмотрения судом требования. Исковое производство допускает участие третьих лиц, однако ППВС № 6 не обязывает суд по своей инициативе получить информацию о наличии исполнительных производств, возбужденных в отношении должника.

Представляется, что для недопущения исполнения требований о взыскании налогов, сборов, пеней по

¹³Исполнительное производство № 70118005943 // Арх. Упр. принуд. исполн. Гл. упр. юстиции Мингорисполкома за 2018 г.

¹⁴Следует обратить внимание, что обозначенный казус имел место в 2019 г., т. е. до внесения изменений и дополнений в Конституцию Республики Беларусь, принятых решением республиканского референдума 27 февраля 2022 г. Данные изменения коснулись в том числе юридической силы указов. Однако ввиду того, что Указ № 63 принят в 2016 г., его юридическая сила по отношению к Закону «Об исполнительном производстве» остается неизменной.

¹⁵Исполнительное производство № 70717795133 // Арх. отд. принудит. исполн. Совет. р-на г. Минска.

¹⁶О некоторых вопросах, связанных с применением Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь [Электронный ресурс] : постановление Пленума Высш. Хозяйств. Суда Респ. Беларусь, 19 мая 2005 г., № 21 : утратило силу // ЭТАЛОН. Законодательство Респ. Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. Минск, 2024.

ним за счет имущества, арестованного налоговыми органами, при наличии в ОПИ исполнительных производств первой – четвертой очереди в отношении должника может быть предложено несколько решений.

С учетом того что процедуры, описанные в Указе № 63, по сравнению с процедурами, описанными в Законе «Об исполнительном производстве», существенно ухудшают положение должника, оптимальным видится полный отказ от исполнения требований о взыскании налогов, сборов, пеней по ним Департаментом и взыскание их за счет обозначенного в ст. 65 НК имущества плательщика (а в идеале и за счет дебиторской задолженности) только в порядке исполнительного производства.

Второй вариант связан с налаживанием взаимодействия (в первую очередь электронного) между налоговыми органами, Департаментом и ОПИ, установлением обязанности налоговых органов и Департамента проверять наличие исполнительных производств первой – четвертой очереди, возбужденных в отношении должника, запрета налоговым органам передавать на реализацию имущество, а Департаменту принимать и реализовывать его при наличии информации об исполнительных производствах первой – четвертой очереди в отношении должника. Этот путь является более сложным с точки зрения законодательного регулирования и менее предпочтительным при сохранении применения процедур, описанных в Указе № 63, со всеми их недостатками.

Заключение

Проведенное исследование привело автора к следующим выводам.

1. Система принудительного исполнения Республики Беларусь является децентрализованной, что, в соответствии со ст. 22 Конституции Республики Беларусь, предполагает согласованность правил принудительного исполнения обязанностей, вытекающих из одинаковых по правовой природе правоотношений, которыми руководствуются различные органы.

2. Компетенцией по принудительному исполнению валового обязательства в Республике Беларусь обладают налоговые органы, органы принудительного исполнения, Департамент. Правила осуществления ими принудительного исполнения во многом являются несогласованными, компетенция носит в ряде случаев альтернативный и конкурирующий характер, что на практике нередко приводит к негативным последствиям.

Альтернативная компетенция налоговых органов и ОПИ по принудительному исполнению решений налоговых (таможенных) органов о взыскании налогов, сборов, пеней по ним за счет наличных денежных

средств, денежных средств на счете, электронных денег в электронном кошельке, дебиторской задолженности должников – организаций и индивидуальных предпринимателей – должна быть исключена.

Практика так называемого двойного ареста имущества, характерная в основном для налоговых органов, является недопустимой. Общие положения об аресте, в том числе правило о невозможности наложения ареста на имущество, ранее арестованное иным компетентным субъектом, должны найти закрепление в первую очередь в Гражданском кодексе Республики Беларусь.

Представляется недопустимой практика использования налоговыми (таможенными) органами процедур, предусмотренных Указом № 63, для обхода очередности исполнения требований при наличии исполнительных производств первой – четвертой очереди в отношении должника. Для решения данной проблемы предпочтительным является полный отказ от исполнения Департаментом требований о взыскании налогов, сборов, пеней по ним за счет арестованного налоговыми (таможенными) органами имущества.

Библиографические ссылки

1. Хесс Б. Системы принудительного исполнения. В: ван Рее Р, редактор. *Исполнительное производство: традиции и реформы*. Москва: Инфотропик медиа; 2011. с. 53–76.
2. Лещенко СК. Принудительное исполнение налогового обязательства. В: Балащенко СА, редактор. *Белорусская юридическая энциклопедия. Том 3, II – С*. Минск: ГИУСТ БГУ; 2010. с. 275–276.
3. Пилипенко АА. *Налоговое право*. Минск: Книжный дом; 2006. 448 с.
4. Губаревич АВ. *Налоговое право*. Витебск: Витебский государственный университет имени П. М. Машерова; 2017. 104 с.
5. Пушко НВ. *Финансовое и налоговое право*. Минск: Республиканский институт высшей школы; 2023. 387 с.
6. Ананевич ЕВ, Сербун ПП. *Финансовое право. Налоговое право*. Минск: Белорусский государственный экономический университет; 2023. 110 с.
7. Ананевич ЕВ. О принудительном взыскании налоговых платежей. В: Егоров АВ, редактор. *Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость. Материалы XVI Международной научно-практической конференции; 19 мая 2023 г.; Минск, Беларусь*. Минск: БелИСА; 2023. с. 320.
8. Чарьева О. Принудительное исполнение налогового обязательства в Республике Беларусь. В: Ятусевич АИ, редактор. *Молодежь – науке и практике АПК. Материалы 101-й Международной научно-практической конференции студентов и магистрантов; 26–27 мая 2016 г.; Витебск, Беларусь*. Витебск: Витебская государственная академия ветеринарной медицины; 2016. С. 323–325.

9. Можаяева ЛЕ. Бесспорный порядок взыскания налога, сбора (пошлины), пени. *Известия Гомельского государственного университета имени Ф. Скорины*. 2012;3:42–48.
10. Раюшкин ВК. Взыскание налоговых платежей как часть исполнительного производства. В: Таранова ТС, редактор. *Проблемы правового регулирования и совершенствования законодательства в сфере исполнительного производства*. Минск: Колоград; 2023. с. 297–314.
11. Мощук СВ. Арест после ареста [Интернет; процитировано 8 июня 2024]. Доступно по: <https://ilex.by/arrest-posle-aresta/>.
12. Ефремова ЕС. Погашение недоимки за счет дебиторской задолженности налогоплательщика: нужно ли вносить изменения в законодательство? *Актуальные проблемы российского права*. 2019;4:40–47. DOI: 10.17803/1994-1471.2019.101.4.040-047.

References

1. Hess B. [Different enforcement structures]. In: van Rhee R, editor. *Ispolnitel'noe proizvodstvo: traditsii i reformy* [Enforcement and enforceability – tradition and reform]. Moscow: Infotropic media; 2011. p. 53–76. Russian.
2. Leshchenko SK. [Compulsory execution of tax obligations]. In: Balashenko SA, editor. *Belorusskaya yuridicheskaya entsiklopediya. Tom 3, P – S* [Belarusian legal encyclopedia. Volume 3, P – C]. Minsk: State Institute of Management Technologies of the Belarusian State University; 2010. p. 275–276. Russian.
3. Pilipenko AA. *Nalogovoe pravo* [Tax law]. Minsk: Knizhnyi dom; 2006. 448 p. Russian.
4. Gubarevich AV. *Nalogovoe pravo* [Tax law]. Viciebsk: Vitebsk State University named after P. M. Masherov; 2017. 104 p. Russian.
5. Pushko NV. *Finansovoe i nalogovoe pravo* [Financial and tax law]. Minsk: National Institute of Higher Education; 2023. 387 p. Russian.
6. Ananevich EV, Serbun PP. *Finansovoe pravo. Nalogovoe pravo* [Financial law. Tax law]. Minsk: Belarus State Economic University; 2023. 110 p. Russian.
7. Ananevich EV. [On the forced collection of tax payments]. In: Egorov AV, editor. *Ekonomicheskii rost Respubliki Belarus': globalizatsiya, innovatsionnost', ustoichivost'*. *Materialy XVI Mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii; 19 maya 2023 g.; Minsk, Belarus'* [Economic growth of the Republic of Belarus: globalisation, innovation, sustainability. Proceedings of the 16th International scientific and practical conference; 2023 May 19; Minsk, Belarus]. Minsk: BelISA; 2023. p. 320. Russian.
8. Charyeva O. [Compulsory execution of tax obligations in the Republic of Belarus]. In: Yatusevich AI, editor. *Molodezh' – nauke i praktike APK. Materialy 101-i Mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii studentov i magistrantov; 26–27 maya 2016 g.; Viciebsk, Belarus'* [Youth – to science and practice of the agro-industrial complex. Proceedings of the 101st International scientific and practical conference of students and postgraduates; 2016 May 26–27; Vitebsk, Belarus]. Viciebsk: Vitebsk State Academy of Veterinary Medicine; 2016. p. 323–325. Russian.
9. Mozhaeva LE. [Indisputable procedure for collecting taxes, fees (duties), penalties]. *Izvestiya Gomel'skogo gosudarstvennogo universiteta imeni F. Skoriny*. 2012;3:42–48. Russian.
10. Rayushkin VK. [Collection of tax payments as part of enforcement proceedings]. In: Taranova TS, editor. *Problemy pravovogo regulirovaniya i sovershestvovaniya zakonodatel'stva v sfere ispolnitel'nogo proizvodstva* [Problems of legal regulation and improvement of legislation in the sphere of enforcement proceedings]. Minsk: Kolograd; 2023. p. 297–314. Russian.
11. Moshchuk SV. Seizure after seizure [Internet; cited 2024 July 8]. Available from: <https://ilex.by/arrest-posle-aresta/>. Russian.
12. Efremova ES. Repayment of outstanding debt through tax receivables of the taxpayer: do we need to amend the legislation? *Aktual'nye problemy rossiiskogo prava*. 2019;4:40–47. Russian. DOI: 10.17803/1994-1471.2019.101.4.040-047.

Статья поступила в редколлегию 10.07.2024.
Received by editorial board 10.07.2024.