

---

## **О ЗАЩИТЕ В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ПРАВА ЧАСТНОЙ СОБСТВЕННОСТИ И БЕСПРЕПЯТСТВЕННОГО ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

---

**Ильин Андрей Владимирович**, канд. экон. наук, доц.

Сибирский институт управления – филиал РАНХиГС, ул. Нижегородская, 6, Новосибирск, Россия, 630102; e-mail: Iinav2007@mail.ru

В статье анализируется актуальная экономическая проблема институционального характера, связанная с бесспорным взысканием с организаций и индивидуальных предпринимателей оспариваемых сумм налогов, пеней и налоговых санкций. Преследуется цель доказать, что применяемый в отношении налогоплательщиков бесспорный порядок взыскания является конкретным примером несправедливого и экономически неэффективного института налоговой системы России. Исследуя законодательную базу, практику налогообложения и статистику, автор показывает избыточность полномочий налоговых органов, создающих неоправданные издержки, как для бизнеса, так и для бюджета, и снижающих инвестиционную привлекательность российской экономики. В результате делается вывод о необходимости введения в Налоговый кодекс института приостановления действия оспариваемого акта налогового органа.

**Ключевые слова:** налог, налоговая проверка, налоговый спор, избыточное налоговое администрирование, защита прав налогоплательщика.

### **Введение**

Как известно, для поддержания экономического роста и инвестиционной привлекательности экономики требуется эффективная организация институтов и, прежде всего, защиты права частной собственности и беспрепятственного осуществления предпринимательской деятельности. В новых макроэкономических реалиях, в условиях стагнации российской экономики внутренние институциональные проблемы приобретают особую актуальность, которая еще более увеличивается, когда речь идет о налогообложении – сфере изначально конфликтной и острой. Именно здесь наблюдается низкий уровень защиты права частной собственности и беспрепятственного осуществления предпринимательской деятельности из-за:

- внесудебного лишения собственности организаций и индивидуальных предпринимателей, оспаривающих акты налоговых органов;

- сокращения вышестоящими налоговыми органами и арбитражными судами приостановления взыскания оспариваемых организациями и индивидуальными предпринимателями сумм налогов, пеней, санкций.

### **Постановка проблемы**

Напомним, что в соответствии со статьей 35 Конституции РФ [1] право частной собственности охраняется законом, и никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда. Кроме того, каждый имеет право на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной, не запрещенной законом экономической деятельности (часть 1 статьи 34 Конституции РФ). Обе эти нормы ясно выражают позицию общества на всемерное развитие рыночной экономики, безусловную защиту права частной собственности, беспрепятственное осуществление предпринимательской деятельности.

Однако от налогообложения требуется не только гарантированная административная и судебная защита организаций и индивидуальных предпринимателей. С другой стороны, важно не менее гарантированное поступление платежей в денежной форме в распоряжение субъектов публичной власти, для чего в Налоговый кодекс [2] введен весьма сжатый по срокам, по общему правилу, бесспорный порядок взыскания налогов, пеней и санкций с организаций и индивидуальных предпринимателей.

Весьма непростой компромисс в решении этих трудно сочетаемых задач в настоящее время найден явно не правильно и с очевидным ущербом для институциональной среды российской экономики и декларируемой неприкосновенности собственности, который еще более усугубляется, когда речь идет о налоговых отношениях, возникающих в процессе осуществления налогового контроля и обжалования актов налоговых органов. Ведь здесь наиболее серьезным образом затрагиваются экономические интересы организаций и индивидуальных предпринимателей.

Сказанное касается, прежде всего, выездных налоговых проверок, там, где суммы налогов, пеней, санкций, начисляемые налоговыми органами налогоплательщикам и подлежащие бесспорному взысканию, значительны, а передача налогового спора в арбитражный суд неизбежна. В итоге получается, что бесспорному взысканию подлежат не признаваемые, а наоборот, оспариваемые организациями и индивидуальными предпринимателями суммы налогов, пеней, санкций. Субъекты экономики обращаются в арбитражный суд за защитой своей собственности от актов налоговых органов, а еще до начала рассмотрения налогового спора сталкиваются с процедурой их принудительного исполнения. Соответственно, ежедневно на протяжении всего периода существования современной налоговой системы России акты налоговых органов принудительно исполняются независимо от последующей оценки их законности арбитражными судами.

Показательно, что вопрос о бесспорном взыскании с организаций налогов, пеней и санкций был предметом рассмотрения Конституционного

суда РФ [3], который разрешил его, дифференцировав процедуру принудительного исполнения в отношении налогов и пеней, с одной стороны, а санкций – с другой. Взыскание налога, считает Конституционный суд РФ, не может расцениваться как произвольное лишение организации ее имущества, ибо представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающей из публичной обязанности налогоплательщика. Бесспорный порядок взыскания налоговых платежей и пеней вытекает из принудительного характера налога, носит восстановительный характер и при наличии последующего судебного контроля, как способа защиты прав организации, не противоречит требованиям Конституции РФ. Иное дело – санкции. По своему существу, они выходят за рамки налогового обязательства, носят карательный характер, и в случае их обжалования взыскание санкций не может производиться в бесспорном порядке, а должно быть приостановлено до вынесения судом решения по жалобе организации.

Такой подход в налогообложении представляется нам неправильным. Учитывая, что обстоятельства, на которых налоговый орган основывает оспариваемый акт до момента вступления в законную силу решения арбитражного суда, не являются доказанными, сам факт обращения налогоплательщика за судебной защитой, бесспорное взыскание сумм налогов, пеней, санкций (с 2007 г. в НК РФ появился бесспорный порядок взыскания санкций с организаций и индивидуальных предпринимателей) является неоправданно жесткой мерой реализации акта налогового органа. Оно негативно влияет на решения инвесторов, развитие рыночной экономики, явно нарушает право частной собственности организаций и индивидуальных предпринимателей, создает препятствия в осуществлении ими предпринимательской деятельности. Бесспорный порядок взыскания оспариваемых сумм налогов, пеней, санкций, практически не обсуждаемый сегодня в экономической литературе, ярко выделяется в худшую сторону, особенно на фоне публично декларируемой главной задачи реформаторских устремлений Российского государства в налогообложении, где жизнь бизнеса, предполагается, должна стать легче и комфортнее.

### **Изложение доказательственного материала**

В обоснование нашей критики приведем следующие аргументы.

Во-первых, необходимо указать на значительность начисляемых в последнее время налоговыми органами сумм налогов, пеней, санкций. Анализ отчета 2-НК ФНС России [4] позволяет утверждать, что в 2013 г. в среднем по результатам выездной налоговой проверки только налогов начислялось организации 6129 тыс. руб., физическому лицу – 1032 тыс. рублей. Таким образом, бесспорно, взыскиваемые налоговыми органами суммы достаточно значительны, особенно для малого и среднего бизнеса.

Во-вторых, в РФ довольно высокий показатель признания арбитражными судами актов налоговых органов недействительными.

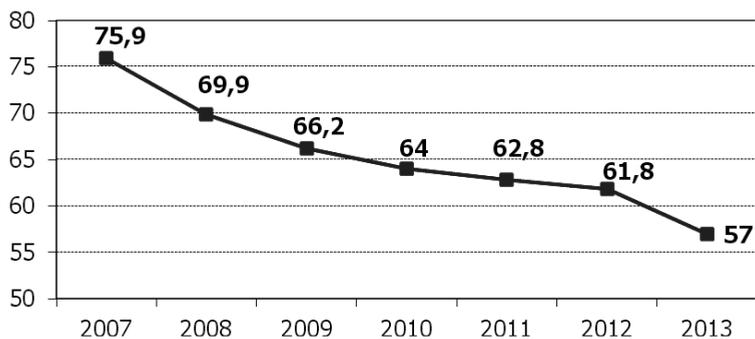


Рис. 1. Динамика удовлетворенных арбитражными судами заявлений налогоплательщиков о признании недействительными актов налоговых органов (%)

Из рис. 1 следует, что в 2013 г. 57% заявлений налогоплательщиков о признании недействительными актов налоговых органов удовлетворялись арбитражными судами. Раньше этот показатель был еще выше, например, в 2007г. – 75,9%. Нетрудно понять, в отношении и этих, обратившихся в арбитражный суд, налогоплательщиков также применялись меры по бесспорному взысканию налогов, пеней, санкций. Следовательно, большая часть принудительно исполненных актов налоговых органов в дальнейшем признавалась незаконными арбитражными судами. В такой ситуации, бесспорно, взысканные налоговыми органами суммы нельзя рассматривать в качестве законного изъятия части имущества налогоплательщиков, вытекающих из принудительного характера налога, как это обосновал в 1999 г. Конституционный суд РФ.

В пользу аргумента о довольно высоком показателе недействительных актов налоговых органов также говорит статистика рассмотрения арбитражными судами налоговых споров, инициированных налоговыми органами (рис. 2).

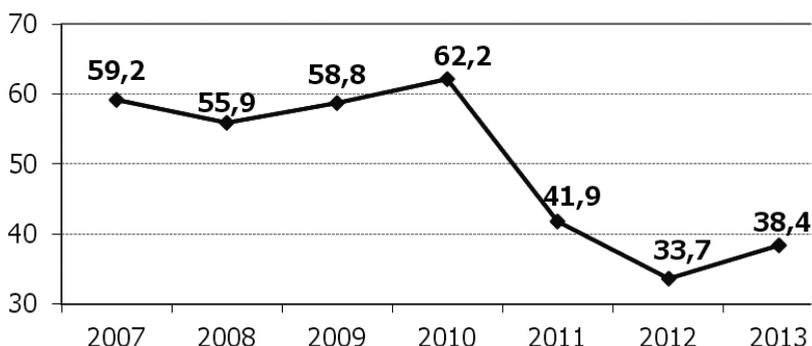


Рис. 2. Динамика удовлетворенных арбитражными судами заявлений налоговых органов о взыскании с налогоплательщиков налогов, пеней и санкций (%)

Например, в 2013 г. только 38,4% заявлений налоговых органов о взыскании с организаций и индивидуальных предпринимателей налогов,

пеней и санкций удовлетворялись арбитражными судами. Представляется, что при столь невысоких показателях законности актов налоговых органов говорить о справедливости и экономической эффективности в налоговой системе РФ бесспорного порядка взыскания оспариваемых организациями и индивидуальными предпринимателями сумм налогов, пеней, санкций неосостоятельно.

В-третьих, принудительное взыскание оспариваемых сумм налогов, пеней, санкций с организаций и индивидуальных предпринимателей, выигравших в дальнейшем налоговые споры, означает потерю у бизнеса активов на срок не менее 1 года. За столь продолжительный период времени налоговый спор проходит три инстанции арбитражного судопроизводства. Разумеется, списание денежных средств по инкассовым поручениям с расчетных счетов налогоплательщиков, взыскание за счет иного имущества приводит к неисполнению ими контрактных обязательств, увеличивает кредиторскую задолженность, ухудшает финансовое положение, сказывается на деловой репутации, приостанавливает или прекращает производственную деятельность, заставляет привлекать на возмездной основе дорогостоящие кредитные ресурсы. Далее по цепочке это также негативно отражается на контрагентах организаций и индивидуальных предпринимателей и в итоге отрицательно влияет на спрос и предложение в экономике.

В-четвертых, принудительное взыскание суммы налогов, пеней, санкций затрудняет или делает невозможным своевременные выплаты в полном объеме заработной платы работникам, вновь становясь причиной роста кредиторской задолженности и увольнения работников, создавая тем самым социальную напряженность в стране.

В-пятых, осуществленное принудительное взыскание сумм налогов, пеней, санкций при последующем удовлетворении требований налогоплательщика делает невозможным немедленное исполнение решения арбитражного суда. В практике налогообложения процедура возврата налогоплательщику денежных средств из бюджетной системы РФ достаточно сложна, предполагает проведение актов сверок, обязательных зачетов и не исключает последующих судебных разбирательств, что вновь вызывает неоправданные издержки для бизнеса.

В-шестых, суммы излишне взысканных налогов, пеней, санкций подлежат возврату налогоплательщику с процентами по ставке рефинансирования Банка России за счет средств соответствующего бюджета, увеличивая тем самым его расходную часть. Здесь издержки из-за исполнения незаконного акта налогового органа появляются уже у всех налогоплательщиков, солидарно участвующих в формировании налоговых доходов бюджетной системы РФ.

Таким образом, бесспорное взыскание оспариваемых организациями и индивидуальными предпринимателями сумм налогов, пеней, санкций является конкретным примером несправедливого и экономически неэффектив-

ного института налоговой системы РФ, в котором государство не выполняет обязанности по охране права частной собственности и беспрепятственному осуществлению предпринимательской деятельности. Вот где в контексте характерных проблем, поднимаемых в экономической литературе, налоговая система РФ явно неблагоприятна для налогоплательщика [5], а подходы к налоговому контролю сугубо фискальные и не удовлетворяют потребности современного общества [6].

Убедительной иллюстрацией сказанного выступают отчеты 2-НК и 4-НМ ФНС России. Их анализ позволяет показать динамику отношения начисленных в результате налоговых проверок сумм налогов, пеней и санкций и сумм, приостановленных к взысканию налогов, пеней и санкций у организаций и индивидуальных предпринимателей (рис. 3). В 2010 г. это отношение составило 5,2; в 2011 г. – 5,6; в 2012 г. – 5,7; в 2013 г. – 8,7 раза. Соответственно, сумма бесспорно взыскиваемых оспариваемых налогов, пеней, санкций составила в 2010 г. 358,7 млрд руб., в 2011 г. – 281,3 млрд руб., в 2012 г. – 305,2 млрд руб., в 2013 г. – 298,9 млрд рублей.



Рис. 3. Динамика отношения начисленных в результате налоговых проверок сумм налогов, пеней и санкций и сумм, приостановленных к взысканию налогов, пеней и санкций у организаций и индивидуальных предпринимателей (млрд руб.)

Проблема защиты в налогообложении права частной собственности и беспрепятственного осуществления предпринимательской деятельности еще более усугубляется из-за наметившейся тенденции сокращения вышестоящими налоговыми органами и арбитражными судами приостановления взыскания оспариваемых организациями и индивидуальными предпринимателями сумм налогов, пеней, санкций.

По НК РФ действие оспариваемого акта налогового органа может быть приостановлено вышестоящим налоговым органом или арбитражным судом до рассмотрения жалобы (заявления) налогоплательщика по существу. Значимость такого приостановления для бизнеса серьезно возрастает в ситуации стагнации в экономике, необходимости сохранения рабочих мест

и высокой стоимости кредитных ресурсов. Налогоплательщику, у которого проведена выездная налоговая проверка, становится крайне важно оперативно предотвратить списание денежных средств с расчетных счетов, избежать потери активов, не допустить приостановления предпринимательской деятельности, увольнения работников и получения убытков. В противном случае организации и индивидуальному предпринимателю неблагоприятных, а порой необратимых последствий бесспорного взыскания оспариваемых сумм налогов, пеней, санкций не избежать. Поэтому приостановление действия оспариваемого акта налогового органа зачастую становится не просто гарантией беспрепятственного владения, пользования, распоряжения имуществом, а фактически дальнейшего осуществления предпринимательской деятельности.

Анализ отчета 4-НМ четко указывает на тенденцию сокращения приостановления взыскания оспариваемых бизнесом сумм в абсолютном выражении, причем как вышестоящими налоговыми органами, так и арбитражными судами (рис. 4 и 5). За 7 лет суммы, приостановленные к взысканию вышестоящими налоговыми органами, снизились с 16 млрд руб. до 45 млн руб., то есть в 355,5 раза.

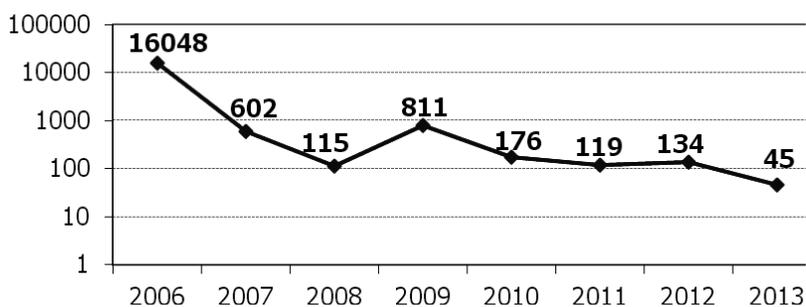


Рис. 4. Динамика оспариваемых налогоплательщиками сумм налогов, пеней, санкций, приостановленных к взысканию вышестоящими налоговыми органами (млн руб.)

Аналогичный тренд наблюдается и в оспариваемых организациями и индивидуальными предпринимателями суммах налогов, пеней, санкций, приостановленных к взысканию арбитражными судами. Рис. 5 показывает, что за период 2006-2013 гг. суммы, приостановленные к взысканию арбитражными судами, снизились в 3,9 раза, со 153,6 млрд руб. до 38,7 млрд рублей.

Тенденция сокращения числа запретов налоговым органам осуществлять принудительное взыскание оспариваемых организациями и индивидуальными предпринимателями сумм налогов, пеней, санкций в практике налогообложения объясняется необходимостью предотвращения нарушения публичных интересов. Арбитражные суды полагают недопустимым приостановление действия решений налоговых органов, если есть основания полагать, что оно может нарушить баланс интересов заявителя и публичных

интересов, а также может повлечь за собой утрату возможности исполнения оспариваемого решения при отказе в удовлетворении требования заявителя по существу налогового спора. При этом если налогоплательщик ходатайствует о приостановлении действия решения о взыскании с него денежной суммы или изъятии иного имущества и нет убедительных оснований полагать, что по окончании судебного разбирательства у налогоплательщика будет достаточно средств для незамедлительного исполнения оспариваемого решения, ходатайство удовлетворяется только при условии представления встречного обеспечения.

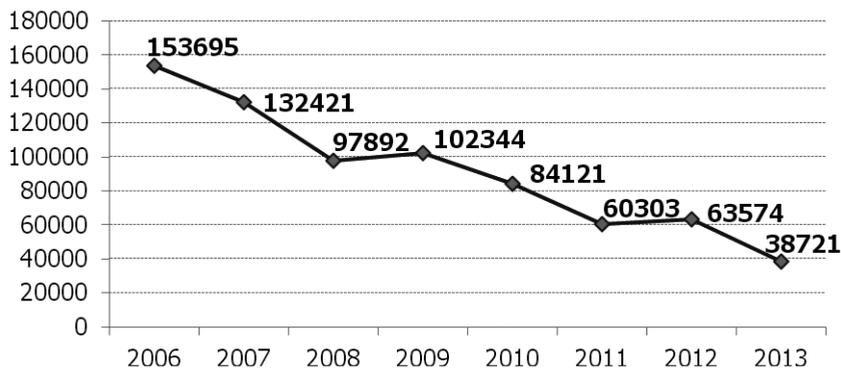


Рис. 5. Динамика оспариваемых сумм налогов, пеней, санкций, приостановленных к взысканию арбитражными судами (млн руб.)

Нетрудно понять, что такие рекомендации арбитражных судов экономически невыгодны организациям и индивидуальным предпринимателям, а существующая организация института приостановления действия оспариваемых актов налоговых органов ставит налоговые органы и налогоплательщиков в неравное положение, не отвечающее задачам рыночной экономики.

Проблема защиты в налогообложении права частной собственности и беспрепятственного осуществления предпринимательской деятельности еще более усугубляется в связи с появлением в 2006 г. в налоговой системе РФ обеспечительных мер налогового органа, направленных на обеспечение возможности исполнения решений, принимаемых по результатам налоговых проверок. Обеспечительные меры налогового органа создали еще большую неопределенность условий ведения экономической деятельности для организаций и индивидуальных предпринимателей, вызывая новые неоправданные издержки и снижая инвестиционную привлекательность российской экономики.

Во-первых, принятие решения об обеспечительных мерах поставлено в зависимость от субъективного усмотрения руководителя налогового органа в отношении весьма неопределенных, оценочных категорий. Если у данного должностного лица есть достаточные основания полагать, что непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным взыскание недоимки, пеней, санкций, то оно выносит решение о принятии обеспечительных мер, если таких оснований нет либо их недостаточно – то

соответствующее решение не принимается. Мы полагаем, что подобный «субъективно-произвольный» подход в практике налогообложения в РФ, где итак высок уровень коррупции, недопустим.

Во-вторых, обеспечительными мерами налогового органа являются запрет на отчуждение имущества и приостановление расходных операций по счетам налогоплательщика в банке. Несложно понять: в практике налогообложения налоговый орган, как правило, будет выносить решение о принятии обеспечительных мер. Действовать оно будет до рассмотрения арбитражным судом налогового спора по начислению налогов, пеней, санкций, а это, как отмечалось выше, период времени около 1 года. Следовательно, на 1 год организации и индивидуальные предприниматели вновь получают «замораживание активов» и еще одно препятствие в осуществлении предпринимательской деятельности. При этом самостоятельное оспаривание решения налогового органа о принятии обеспечительных мер, как и приостановление его действия, влечет дополнительные издержки для бизнеса.

В-третьих, появление института обеспечительных мер налогового органа создает в налоговой системе РФ конкуренцию двух федеральных законов: НК РФ и АПК РФ [7]. Ведь обеспечительные меры налогового органа по своей сути направлены на незамедлительную защиту публичных интересов. А она утрачивается при обращении организации или индивидуального предпринимателя в арбитражный суд и применении АПК РФ, предполагающего последующий судебный контроль за законностью актов налоговых органов.

Отсюда в практике налогообложения возникают абсурдные ситуации: налогоплательщик с трудом добивается в арбитражном суде приостановления взыскания оспариваемых налогов, пеней, санкций для беспрепятственного осуществления предпринимательской деятельности по одному акту налогового органа, а ему все равно запрещают отчуждать имущество и приостанавливают расходные операции по счетам в банке по другому акту налогового органа. Ясно, что при таком подходе весь эффект от судебного приостановления взыскания нивелируется и организация или индивидуальный предприниматель не могут свободно отчуждать и приобретать имущество, выполнять свои обязательства перед контрагентами, получать прибыль, выплачивать заработную плату работникам и т.п. Они вновь вынуждены либо нести дополнительные издержки, привлекая на возмездной основе кредитные ресурсы и двигаясь в сторону еще большей закредитованности бизнеса либо сокращать рабочие места и прекращать предпринимательскую деятельность.

### **Заключение**

В итоге мы приходим к выводу о том, что действующий бесспорный порядок взыскания налогов, пеней, санкций не в полной мере обеспечивает баланс частных и публичных интересов в налогообложении. Он не способствует устойчивому экономическому росту, полной занятости и привле-

чению инвестиций в национальную экономику. Для защиты права частной собственности и беспрепятственного осуществления предпринимательской деятельности, повышения конкурентоспособности налоговой системы России предлагаем ввести в НК РФ институт приостановления действия акта налогового органа. Предусмотренный в Налоговом кодексе бесспорный порядок взыскания налогов, пеней и санкций с организаций и индивидуальных предпринимателей должен быть сбалансирован обязательным его приостановлением при оспаривании акта налогового органа до вступления решения арбитражного суда в законную силу. Соответственно нужно приостановить инициирование принудительного взыскания исчисленных налоговым органом по результатам налоговой проверки сумм налогов, пеней и санкций до истечения срока на судебное обжалование, предусмотренного частью 4 статьи 198 АПК РФ. По истечении срока на судебное обжалование акта налогового органа, вынесенного по результатам налоговой проверки и при не обращении налогоплательщика в суд, суммы налогов, пеней, санкций взыскиваются с организаций и индивидуальных предпринимателей в бесспорном порядке.

#### **Список источников**

1. Конституция Российской Федерации (принята на всенародном голосовании 12 декабря 1993 года).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации: части первая и вторая. Москва, Омега-Л, 2011. 704 с.
3. По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О государственной налоговой службе РСФСР» и Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции»: постановление Конституционного суда РФ от 15 июля 1999 г. № 11-П.
4. ФНС России. Доступно: <http://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-Ru.html>. (дата обращения: 22.08.2014)
5. Щеглов В.Ю. Ретроспективы этапов развития и совершенствования налоговых систем. *Современная экономика: проблемы и решения*, 2014, no. 1 (49), с. 129-136.
6. Кузин А.Г. Экономическое содержание государственного налогового контроля. *Современная экономика: проблемы и решения*, 2013, no. 6 (42), с. 57-65.
7. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации, Москва, Норматика, 2013. 142 с.

---

# PRIVATE PROPERTY RIGHTS AND UNTRAMELLED BUSINESS IMPLEMENTATION PROTECTION IN TAXATION

---

**Ilyin Andrey Vladimirovich**, Cand. Sc. (Econ.), Assoc. Prof.

Siberian institute of Administration of the RANEPA branch, Nizhegorodskaya st., 6, Novosibirsk, Russia, 630102; e-mail: Ilinav2007@mail.ru

The article deals with the current economic problem of an institutional nature, related to the undisputed recovery of disputed amounts of taxes, fines and tax penalties from organizations and individual entrepreneurs. The objective is to show that the indisputable order of recovery applied to taxpayers is an exact example of unfair and economically inefficient institute of the Russian tax system. Exploring the legal framework, the practice of taxation and statistics, the author shows the excessive powers of tax authorities, creating unnecessary costs for business and for the budget reducing the investment attractiveness of the Russian economy. As the result, the conclusion stipulates the necessity of the introduction of the Tax Code of the institute of suspension of the disputed act of the tax authority.

**Keywords:** tax, tax audit, tax dispute, excess tax administration, protection of the rights of the taxpayer.

## References

1. Konstitutsia Rossiyskoy Federatsii [Constitution of the Russian Federation] (adopted on the national vote on 12 December 1993). (In Russ.)
2. Nalogovy Kodeks Rossiyskoy Federatsii: chasti pervaya i vtoraya [Tax Code of the Russian Federation: the first and the second parts]. Moscow, Omega-L Publ., 2011. 704 p. (In Russ.)
3. Postanovleniye Konstitutsionnogo Suda Rossiyskoy Federatsii ot 15 iyulya 1999 goda № 11-P «Po delu o proverke konstitutsionnosti otdelnykh polozhenii Zakona RSFSR «O gosudarstvennoy nalogovoy sluzhbe RSFSR» i Zakona Rossiyskoy Federatsii «Ob osnovakh nalogovoy sistemy v Rossiyskoy Federatsii» i «O federalnykh organakh nalogovoy politzii» [Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 15 July 1999 № 11-P «On the case of constitutional review of the certain provisions of RSFSR Law «On RSFSR State Taxation Service» and Russian Federation Law «On fundamentals of taxation system of the Russian Federation» and «On federal authorities of tax police»]. (In Russ.)
4. FNS Rossii [Russian FTS]. Available at: <http://analitic.nalog.ru/portal/index.ru-Ru.html>. (accessed 22.08.2014)
5. Scheglov, V.Yu. Retrospektivy etapov razvitiya I sovershenstvovaniya nalogovykh system [Retrospective review of the stages of development and improvement of taxation systems]. *Sovremennaiia ekonomika: problemy i resheniia*, 2014, no. 1 (49), pp. 129-136. (In Russ.)
6. Kuzin A.G. Ekonomicheskoye soder-

zhaniye gosudarstvennogo nalogovogo kontrolya [Economic substance of the state]. *Sovremennaiia ekonomika: problemy i resheniia*, 2013, no. 6 (42), pp. 57-65. (In Russ.)

7. Arbitrazhny protsessualny kodeks Rossiyskoy Federatsii [Arbitration Procedure Code of the Russian Federation]. Moscow, Normatika Publ., 2013. 142 p. (In Russ.)