**ТЕМА 8. Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов (взыскание задолженности)**

**План**

1. Гарантии обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов
2. Налоговый залог (ст.47).
3. Пеня
4. Приостановление расходных операций по счетам в банках и других финансовых учреждениях и взыскание с них денежных средств в счет погашения существующей задолженности

**1. Гарантии обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов**

Особенности правового регулирования налоговых отношений, императивные методы, определяющие отношения власти и подчинения в налоговом праве, предусматривают установление четкого механизма обеспечения исполнения налоговой обязанности налогоплательщиками.

Обеспечение исполнения налоговой обязанности имеет определенные принципиальные особенности.

1. Механизм обеспечения исполнения налоговой обязанности направлен исключительно на уплату налогов и сборов. Если налоговый долг в широком смысле охватывает обязанность по ведению налогового учета, уплате налогов и сборов, подаче налоговой отчетности, то способы обеспечения исполнения налогового долга касаются гарантий реализации налогового долга лишь в части уплаты сумм налогов и сборов.

2. В системе гарантий, обеспечивающих поступление налогов и сборов в бюджеты, исключительное место принадлежит уполномоченному стороне - государству как собственнику налоговых поступлений, обеспечивает основания надлежащего и безусловного выполнения определенных действий обязанной стороной - налогоплательщиком.

3. Исполнение обязанностей по уплате налогов и сборов обеспечивается именно дополнительными гарантиями налоговых органов, принуждающих налогоплательщика к выполнению налогового долга в полной мере и в установленный срок.

4. Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов возможно за счет средств и имущества налогоплательщика.

5. Способы, обеспечивающие уплату налогов и сборов, включают в себя как суммы непосредственно налоговых платежей, так и компенсацию потерь бюджетов от несвоевременной уплаты налогов и сборов, а также расходов на принудительное исполнение налоговой обязанности.

Таким образом, основаниями применения способов обеспечения   
налогового долга являются:

1) нарушение налогоплательщиком сроков представления налоговой отчетности;

2) невыполнение налогоплательщиком обязанности непосредственно по  
уплате налогов и сборов;

3) осуществление налоговой проверки в связи с прекращением деятельности налогоплательщика.

**2. Налоговый залог (ст.47)**

В случае изменения сроков исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов эта обязанность может быть обеспечен налоговым залогом.

**Налоговый залог (залог)** – способ обеспечения задолженности налогоплательщика. Право налогового залога возникает на основаниях, установленных Закономи не требует письменного оформления, и распространяется на все активы налогоплательщика, а также на любые другие активы, на которые налогоплательщик приобретет право собственности в будущем.

# Право налогового залога возникает со дня возникновения задолженности и действует до полного ее погашения.

# Основаниями возникновения налогового залога являются:

# - Непредставление или несвоевременное представление налогоплательщиком налоговой декларации;

# - Нарушение срока уплаты суммы налогового обязательства, самостоятельно определенной налогоплательщиком в налоговой декларации;

# - Нарушение срока уплаты суммы налогового обязательства, определенной контролирующим органом.

# В случае возникновения задолженности у налогоплательщика, являющегося филиалом, отделением, другим обособленным подразделением юридического лица, право налогового залога распространяется также на активы юридического лица (головного предприятия), филиалом, отделением, обособленным подразделением которого является налогоплательщик.

# Для регистрации налогового залога территориальный орган доходов и сборов в трехдневный срок со дня возникновения права налогового залога обращается в соответствующий Государственный орган, который на основании действующего законодательства Донецкой Народной Республики осуществляет регистрацию отягощений (обременений) активов (далее – орган Государственной регистрации), с соответствующим заявлением. Государственная регистрация отягощений (обременений) в виде налогового залога проводится по субъекту права в любом органе государственной регистрации.

# Налогоплательщик, активы которого находятся в налоговом залоге, обязан:

# - сообщить каждому из возможных залогодержателей о налоговом залоге;

# - в течении 10 рабочих дней с даты направления (вручения) налогового требования предоставить территориальному органу ведомости (заверенные налогоплательщиком копии) относительно всех активов, которые находятся в его собственности (хозяйственном ведении или оперативном управлении) с указанием остаточной балансовой стоимости, стоимости согласно текущим отпускным ценам налогоплательщика.

# Активы, которые находятся в налоговом залоге, не могут предоставляться в залог третьим лицам, использоваться для выполнения текущих и будущих обязательств перед третьими лицами.

# Налоговый залог имеет приоритет перед любыми видами отягощений (обременений) независимо от даты их возникновения и оформления.

# Активы налогоплательщика освобождаются из налогового залога со дня полного погашения задолженности.

# В течение трех рабочих дней со дня, следующего за днем погашения задолженности в полном объеме, территориальный орган доходов и сборов направляет уведомление, форма которого устанавливается Министерством доходов и сборов, органу Государственной регистрации. На основании такого уведомления орган Государственной регистрации исключает соответствующую запись относительно налогового залога из реестра.

1. В соотв. со ст.49 налогоплательщик, активы которого находятся в налоговом залоге, владеет и распоряжается ими по своему усмотрению, обеспечивая при этом сохранность таких активов.
2. Отчуждение налогоплательщиком не описанных активов, которые находятся в налоговом залоге, может осуществляться лишь по письменному разрешению территориального органа доходов и сборов, форма которого устанавливается Министерством доходов и сборов. Не подлежит согласованию отчуждение не описанной готовой продукции и товаров при условии их реализации по ценам не ниже обычных. При чем, денежные средства, поступившие от отчуждения должны быть направлены налогоплательщиком в полном объеме на погашение задолженности*.*
3. Нарушение налогоплательщиком вышеуказанных требований, признается сокрытием активов, за счет которых должно быть произведено взыскание и влечет за собой ответственность, предусмотренную уголовным законодательством Донецкой Народной Республики, а также наложение штрафа в размере стоимости отчуждения.
4. Для согласования операций с активами налогоплательщик предоставляет налоговому управляющему запрос, в котором разъясняет содержание операции и планируемые результаты ее проведения. Письменное разрешение либо предписание о запрете должно быть направлено (вручено) налогоплательщику в течение 10 рабочих дней с момента поступления запроса и утверждено руководителем (заместителем) соответствующего территориального органа доходов и сборов Донецкой Народной Республики.
5. Отдельные виды активов налогоплательщика, который имеет задолженность, могут быть выведены из налогового залога по запросу налогоплательщика, если территориальным органом доходов и сборов установлено, что стоимость активов, которые остаются в налоговом залоге, превышает сумму задолженности в два и более раза.
6. Уведомление о выведении отдельных видов активов из налогового залога предоставляется территориальным органом доходов и сборов по месту регистрации налогоплательщика или месту учета платежа, по которому образовалась задолженность в письменной форме в виде решения*,* форма которого устанавливается Министерством доходов и сборов и которое составляется в двух экземплярах, один из которых направляется (вручается) налогоплательщику.

Территориальный орган доходов и сборов осуществляет за налогоплательщика меры по погашению задолженности такого налогоплательщика путем взыскания денежных средств, находящихся в его собственности, а также путем продажи активов, находящихся в налоговом залоге.

Продажа залоговых активов налогоплательщика осуществляется на основании решения территориального органа доходов и сборов, которое принимается не ранее чем через 30 календарных дней с момента направления (вручения) такому налогоплательщику налогового требования.

При отсутствии у такого налогоплательщика открытых счетов в банках и других финансовых учреждениях, решение о продаже залоговых активов принимается в течение 3-х рабочих дней со дня получения соответствующих сведений из банков и/или других финансовых учреждений.

При наличии у налогоплательщика залогового имущества (товарно-материальных ценностей, товаров широкого потребления, другое), которое быстро портится и/или требует особых условий хранения, принятие решения о продаже залоговых активов, проведение описи и дальнейшая его реализация может осуществляться с момента возникновения права налогового залога. Порядок реализации такого имущества устанавливается Министерством доходов и сборов.

Принятие территориальным органом доходов и сборов решения о продаже залоговых активов не является основанием для непринятия или отмены решения о взыскании денежных средств, а также решения об изъятии наличных денежных средств.

Опись активов, которые находятся в налоговом залоге, для погашения задолженности путем реализации осуществляется самостоятельно налоговым управляющим по установленной форме акта описи активов не ранее дня принятия решения, указанного в пункте 51.2 настоящей статьи. Акт описи активов составляется в двух экземплярах, один из которых остается у налогового управляющего, второй – вручается налогоплательщику под расписку.

В акт описи включаются активы, реализация которых является реальной и остаточная балансовая стоимость (или стоимость согласно текущим отпускным ценам налогоплательщика) которых не менее суммы задолженности налогоплательщика.

В случае неделимости активов налогоплательщика и в случае, когда стоимость этих активов превышает сумму задолженности, такие активы подлежат описи в полном объеме.

При отказе должностными лицами налогоплательщика, у которого имеется задолженность, от подписи акта описи, такая опись осуществляется в присутствии двух понятых лиц. Понятыми лицами не могут быть сотрудники органов доходов и сборов или правоохранительных органов.

Опись активов может быть также осуществлена на основании данных органов, которые согласно действующему законодательству осуществляют регистрацию права собственности на имущество.

В случае если налоговым управляющим будет установлено отсутствие активов для описи и реализации, а также тот факт, что должник знал о возможной неуплате обязательств и совершил передачу (продажу) активов другим субъектам на бесплатной основе либо по ценам ниже рыночных, взыскание задолженности такого налогоплательщика осуществляется путем возврата в судебном порядке таких активов в собственность должника с целью дальнейшей их реализации в соответствии с требованиями предусмотренными настоящей статьей.

Налоговый управляющий имеет право привлечь к проведению описи активов других должностных лиц территориального органа доходов и сборов, представителей правоохранительных органов или органов исполнительной власти.

Если проведение описи активов юридического лица при участии его представителя невозможно, налоговый управляющий имеет право провести такую опись без его участия. После проведения описи активов налоговый управляющий обязан не позже чем на следующий рабочий день направить (вручить) копию акта описи налогоплательщику под расписку либо по адресу местонахождения такого налогоплательщика почтой ценным или заказным письмом, подтверждением чего является документ об отправлении (квитанция, чек, другое), выданный почтовым отделением.

Активы (их часть) налогоплательщика, которые находятся в налоговом залоге, могут передаваться на ответственное хранение такому налогоплательщику, либо другим налогоплательщикам (юридическим лицам, физическим лицам-предпринимателям, физическим лицам), о чем при необходимости составляется договор ответственного хранения.

В случае передачи залоговых активов (их части) на ответственное хранение в органы доходов и сборов, определяется должностное лицо, которое несет материальную ответственность за сохранность такого имущества (ст.50). Налогоплательщику запрещается осуществлять любые действия относительно описанных и оформленных актами описи активов для реализации, которые могут привести к изменению их стоимости, кроме действий по их охране, хранению и поддержанию в должном функциональном и качественном состоянии.

До момента получения территориальным органом доходов и сборов информации о поступлении средств от реализации залоговых активов на балансовый счет 2501 «Прочие средства, временно отнесенные к доходам республиканского бюджета», открытый в Центральном Республиканском Банке Донецкой Народной Республики в установленном действующим законодательством порядке (далее – счет 2501), эти активы остаются в собственности (владении, распоряжении) налогоплательщика.

Если активы, описанные налоговым управляющим, не будут реализованы, то налоговый управляющий принимает меры по описи иных активов для погашения задолженности путем реализации.

Продажа активов налогоплательщика осуществляется на аукционах, биржевых торгах. Информация о перечне активов налогоплательщика, предназначенных для реализации, публикуется Министерством доходов и сборов на официальном сайте Министерства доходов и сборов. Продажа активов налогоплательщика на публичных торгах (аукцион, биржевые торги) осуществляется в таком порядке:

1. активы, которые могут быть сгруппированы и стандартизированы, подлежат продаже за денежные средства исключительно на биржевых торгах, которые проводятся биржами, созданными в соответствии с законодательством, и уполномоченными Министерством доходов и сборов на конкурсных основаниях;

2. другие активы, объекты движимого или недвижимого имущества подлежат продаже за средства исключительно на целевых аукционах, которые организовываются по поручению территориального органа доходов и сборов на уполномоченных биржах.

С целью реализации залоговых активов проводится экспертная оценка стоимости активов для определения начальной цены его продажи. Налогоплательщик имеет право самостоятельно осуществить оценку описанных активов путем заключения договора с экспертом-оценщиком. Если налогоплательщик самостоятельно не осуществляет указанные мероприятия в течение пяти календарных дней со дня составления акта описи, а в случае направления акта описи почтой – в течение десяти рабочих дней со дня его направления, налоговый управляющий самостоятельно привлекает субъекта оценочной деятельности, имеющего соответствующий сертификат, с которым в последующем территориальный орган доходов и сборов заключает договор на проведение экспертной оценки стоимости залоговых активов. По результатам оценки активов составляется отчет в двух экземплярах, один из которых передается налоговому управляющему, а второй – налогоплательщику. Срок действия оценки не должен превышать 6 месяцев.

Реализация залоговых активов осуществляется после размещения информации на веб-сайте Министерства доходов и сборов. Распечатанная страница с веб-сайта является основанием для проведения дальнейших мероприятий по реализации активов.

При организации продажи залоговых активов на товарных биржах территориальный орган доходов и сборов имеет право заключать договора-поручения с брокерами (брокерскими конторами), которые являются членами товарной биржи, имеющими на бирже брокерские места, и биржами, которые осуществляют операции по продаже таких активов по поручению территориального органа доходов и сборов на условиях наилучшего ценового предложения. Договор – поручение на организацию аукциона по продаже активов, которые находятся в налоговом залоге, заключаются с уполномоченной товарной биржей.

Налогоплательщик или любое другое лицо, которое осуществляет управление активами налогоплательщика или контроль за их использованием, обязаны обеспечить беспрепятственное приобретение прав собственности на такие активы лицом, которое приобрело их на публичных торгах.

Если налогоплательщик до заключения договора купли-продажи его активов полностью погашает сумму задолженности и предоставляет подтверждающие документы, территориальный орган доходов и сборов принимает меры по отмене торгов. В этом случае, обязанности по возмещению расходов, связанных с проведением экспертной оценки активов и организацией их продажи, возлагаются на такого налогоплательщика.

**3. Пеня**

Пеня определяется как плата в виде процентов, начисленных на сумму налогового долга (без учета пени), взимаемая с плательщика налогов в связи с несвоевременным погашением налогового обязательства.

Пеня начисляется на сумму налогового долга по истечении установленных сроков погашения согласованного налогового обязательства.

Законодатель определяет некоторые особенности начисления пени. Ее начисление начинается:

1) при самостоятельном начислении суммы налогового обязательства налогоплательщиком - с первого рабочего дня, следующего за последним днем ​​предельного срока уплаты налогового обязательства;

2) при начислении суммы налогового обязательства контролирующими органами - с первого рабочего дня, следующего за последним днем ​​предельного срока уплаты налогового обязательства, определенного в налоговом уведомлении.

В случае если налогоплательщик до начала его проверки контролирующим органом самостоятельно выявляет факт занижения налогового обязательства и погашает его, пеня не начисляется. Исключением из этого правила являются случаи:

а) непредставление налогоплательщиком налоговой декларации за период, в течение которого произошло такое занижение;

б) если судом доказано совершение должностными лицами налогоплательщика или физическим лицом-плательщиком налога умышленного уклонения от уплаты указанного налогового обязательства.

В случае если руководитель налогового органа (его заместитель) в соответствии с процедурой административного обжалования принимает решение о продлении сроков рассмотрения жалобы налогоплательщика, пеня не начисляется в течение таких дополнительных сроков, независимо от результатов административного обжалования.

Начисление пени заканчивается в день принятия обслуживающим банком платежного поручения на уплату суммы налогового долга. В случае частичной уплаты суммы налогового долга начисление пени прекращается на такую ​​уплаченную долю.

**4. Приостановление расходных операций по счетам в банках и других финансовых учреждениях и взыскание с них денежных средств в счет погашения существующей задолженности**

 С целью предоставления банками и другими финансовыми учреждениями сведений о наличии всех открытых счетов и остатков денежных средств на счетах налогоплательщика, территориальный орган доходов и сборов не позднее 5 календарного дня со дня возникновения задолженности направляет в банки и другие финансовые учреждения соответствующее уведомление, форма и порядок направления которого устанавливается Министерством доходов и сборов.

Банки и другие финансовые учреждения в течение трех рабочих дней после дня получения уведомления обязаны сообщить в территориальный орган доходов и сборов сведения о наличии всех открытых счетов у налогоплательщика согласно формы, которая устанавливается Министерством доходов и сборов.

В случае непогашения или неполного погашения налогоплательщиком задолженности в установленный срок, территориальный орган доходов и сборов применяет меры принудительного взыскания к такому налогоплательщику путем приостановления расходных операций (кроме операций по уплате заработной платы, единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование, подоходного налога, а также операций по перечислению страховых средств соответствующими фондами социального страхования, аккумулирующими такие средства, на счета страхователей-работодателей для материального обеспечения застрахованных лиц и выплате страхователями-работодателями таких страховых средств застрахованным лицам) на счетах плательщика, обращая взыскание на денежные средства на этих счетах (за исключением денежных средств целевого назначения, поступивших на специальные счета плательщиков, финансируемых из бюджета**,** а также на счета со специальным режимом использования).

Списанные денежные средства в счет погашения задолженности такого налогоплательщика не признаются как ошибочно или неправомерно списанные и возврату на счет такого налогоплательщика не подлежат, если по вине налогоплательщика расчетный документ на перечисление получателю денежных средств, связанных с выплатой заработной платы, или документ на получение денежных средств в наличной форме для выплаты заработной платы предоставлены в банк или другое финансовое учреждение без указания в соответствующем реквизите указанных документов информации, в соответствии с которой можно идентифицировать содержание расходной операции как операции по перечислению (получению) денежных средств для выплаты заработной платы.

Решение о приостановлении расходных операций по счетам налогоплательщика в банках и/или других финансовых учреждениях и взыскании денежных средств (далее – решение о взыскании денежных средств) принимается и направляется в банки и/или другие финансовые учреждения не позднее рабочего дня, следующего за последним днем срока исполнения налогового требования.

Решение о взыскании денежных средств принимается руководителем (заместителем) территориального органа доходов и сборов по месту регистрации (учета) налогоплательщика или учета платежа, по которому возникла задолженность.

Действие решения о взыскании денежных средств распространяется на все открытые в банках и других финансовых учреждениях счета, а также на те счета, которые будут открываться налогоплательщиком в будущем в период действия решения о взыскании денежных средств.

В случае отсутствия в банках и других финансовых учреждениях открытых счетов у налогоплательщика, банки и другие финансовые учреждения при поступлении решения о взыскании денежных средств обязаны учесть такие решения в счет будущих открытых счетов, при открытии которых расходные операции на них должны быть приостановлены без направления органом доходов и сборов дополнительного запроса о предоставлении соответствующих сведений.

В случае если у налогоплательщика, которому направлено (вручено) налоговое требование, сумма задолженности увеличивается (уменьшается), погашению подлежит вся сумма задолженности такого налогоплательщика, которая возникла после направления (вручения) налогового требования. Решение о взыскании дополнительно не принимается.

Взыскание задолженности осуществляется на основании решения о взыскании денежных средств путем направления территориальным органом доходов и сборов в банки и другие финансовые учреждения, в которых открыты счета налогоплательщика, платежного требования на списание и перечисление в бюджет денежных средств со счетов налогоплательщика, форма которого утверждается нормативным правовым актом Донецкой Народной Республики, определяющего механизм проведения безналичных расчетов. Порядок направления платежного требования устанавливается Советом Министров или Главой Донецкой Народной Республики*.* В случае наличия у налогоплательщика счетов, открытых в нескольких банковских и других финансовых учреждениях, сумма платежных требований не должна превышать размер задолженности, которая образовалась на дату направления таких требований.

Платежное требование направляется не ранее принятия решения о взыскании денежных средств.

Платежное требование территориального органа доходов и сборов на списание и перечисление вновь образованной задолженности направляется в банки и/или другие финансовые учреждения по мере возникновения такой задолженности при условии действия ранее направленного налогоплательщику налогового требования.

Территориальный орган доходов и сборов направляет в банки и/или другие финансовые учреждения платежное требование с учетом сумм, уплаченных налогоплательщиком. При наличии денежных средств на счете налогоплательщика, банки и другие финансовые учреждения не вправе задерживать исполнение платежного требования. В случае недостаточности или отсутствия денежных средств на расчетных счетах налогоплательщика для исполнения решения о взыскании денежных средств, платежное требование территориального органа доходов и сборов регистрируется в картотеке банков и других финансовых учреждений и действует до полного его погашения, приостановления или отзыва по решению территориального органа доходов и сборов.

Если в период действия платежного требования налогоплательщик осуществляет самостоятельно частичное погашение задолженности, сумма которой была включена в такое требование, территориальный орган доходов и сборов направляет в банк письменное уведомление, оформленное в произвольном порядке.

Банки и/или другие финансовые учреждения при получении такого уведомления обязаны учесть полученные сведения о частичном погашении задолженности при дальнейшем исполнении платежного требования.

В случае исполнения платежного требования в полном объеме, банк или другое финансовое учреждение возвращает требование в территориальный орган доходов и сборов с соответствующей отметкой.

Действие платежного требования территориального органа доходов и сборов приостанавливается:

1. в случае обращения налогоплательщика с заявлением о предоставлении отсрочки и/или рассрочки уплаты задолженности. Решение о приостановлении принимается территориальным органом доходов и сборов по виду платежа, в отношении которого поступило заявление налогоплательщика и действуетвесь период, предусмотренный для рассмотрения такого заявления отдельным порядком, который определяет условия предоставления отсрочки и/или рассрочки задолженности.

В случае отказа органом доходов и сборов в предоставлении налогоплательщику отсрочки и/или рассрочки уплаты задолженности, действие платежного требования возобновляется, но не позже рабочего дня, следующего за днем направления (вручения) налогоплательщику такого отказа в письменной форме.

Порядок предоставления налогоплательщикам отсрочки и/или рассрочки уплаты денежных обязательств (задолженности) устанавливается Советом Министров или Главой Донецкой Народной Республики.

1. в течение трех рабочих дней со дня опубликования объявления в средствах массовой информации по проведению аукциона, биржевых торгов о реализации описанных залоговых активов должника.

В случае недостаточности денежных средств, поступивших от реализации активов должника, отсутствия потенциальных покупателей или признания торгов не состоявшимися (отмены торгов), территориальный орган доходов и сборов возобновляет действие платежного требования не позднее следующего рабочего дня после получения налоговым управляющим соответствующего документального подтверждения;

3. на период процедуры обжалования в административном или судебном порядке (при наличии соответствующего судебного решения) и до принятия решения по результатам такого обжалования.

Действие решения о взыскании денежных средств и платежного требования возобновляется по решению территориального органа доходов и сборов.

Территориальные органы доходов и сборов в течение трех рабочих дней принимают решение об отзыве не исполненных (полностью или частично) платежных требований и отмене решения о взыскании денежных средств после одного из следующих событий:

1. полного погашения задолженности;

2. уменьшения в полном объеме, в рамках действующего законодательства, суммы ранее начисленных денежных обязательств, пени и штрафных санкций;

3. взыскания в полном объеме задолженности со счетов налогоплательщика, открытых в других банках и финансовых учреждениях;

4. принятия решения об отсрочке и/или рассрочке уплаты суммы задолженности по платежам и отсутствии таковой по другим платежам.

Решение о взыскании денежных средств и платежное требование территориального органа доходов и сборов являются обязательными для исполнения банками и другими финансовыми учреждениями. В случае их неисполнения по вине банка или другого финансового учреждения, к такому банку и/или другому финансовому учреждению применяются финансовые санкции в соответствии с действующим законодательством Донецкой Народной Республики.