**Арест (изъятие) имущества в ходе налоговой**

**проверки**

Обратимся к опубликованному и вступившему в силу с 1 марта 2007 г. постановлению Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 16.02.2007 № 36 "О внесении дополнений и изменений в некоторые нормативные правовые акты Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь" (далее - Постановление № 36). Существенную часть данного нормативного акта составляет новая редакция главы 35 "Арест и (или) изъятие имущества" Инструкции о порядке организации и проведения проверок налоговыми органами, утвержденной постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 29.12.2003 № 124 (далее - Глава 35 и Инструкция № 124 соответственно). Данная глава обновляет регламентацию ареста и изъятия имущества в ходе налоговых проверок, приводя их в соответствие с недавно вступившими в силу Кодексом Республики Беларусь об административных правонарушениях от 21.04.2003 (далее - КоАП) и Процессуально-исполнительным кодексом Республики Беларусь об административных правонарушениях от 20.12.2006 (далее - ПИКоАП).

Присмотримся к тому, что получилось. При этом будем иметь в виду, что данная глава применяется не только к указанным в ней правоотношениям, но и к аресту (изъятию) имущества, денежных средств, товарно-материальных ценностей, ввозимых, транспортируемых и хранившихся в местах реализации с нарушением установленных требований (п. 61 Инструкции).

Общие основания ареста и изъятия

Согласно Главе 35 проводящие проверку должностные лица налогового органа (далее - налоговики) вправе арестовать имущество для обеспечения административной конфискации или заменяющего ее взыскания стоимости предмета правонарушения. Кроме того, налоговики без промежуточного "арестовывания" изымают обнаруженные ими при осуществлении служебных полномочий:

- доходы, полученные вследствие совершения правонарушения;

- орудия или средства правонарушения;

- предметы правонарушения, подлежащие конфискации.

Примечание. Орудиями, средствами и предметами правонарушения являются объекты гражданских прав, определенные ст. 128 Гражданского кодекса Республики Беларусь, т.е. любые вещи, включая деньги и ценные бумаги, и иное имущество.

Кроме указанного в Главе 35 ПИКоАП предусматривает:

- арест имущества в иных случаях, в том числе для обеспечения взыскания штрафа;

- изъятие документов, имеющих значение для принятия решения по правонарушению;

- изъятие вещей, исключенных из оборота, и любого имущества, полученного вследствие правонарушения помимо доходов.

То, что Глава 35 о подобных арестах (изъятиях) умалчивает, отнюдь не лишает налоговиков права на совершение всех действий, указанных в ПИКоАП. Более того, действия эти упоминаются в других главах Инструкции. Так, оставшаяся неизменной глава 33 посвящена изъятию документов.

Поскольку раньше налоговики арестовывали и изымали только "непосредственные предметы правонарушения" и некоторые незаконные доходы, мы можем констатировать: Постановление № 36 расширило ведомственные полномочия по аресту и изъятию имущества.

Характерные случаи

Во избежание практических затруднений в Главе 35 перечислены наиболее характерные случаи, при наличии которых производятся арест и (или) изъятие имущества в целях обеспечения конфискации. Приведем их для наших читателей:

1) незаконные валютные операции (скупка, продажа, обмен иностранной валюты без лицензии и иное незаконное использование ценных бумаг и платежных документов в иностранной валюте) (часть 1 ст. 11.2 КоАП);

2) предпринимательская деятельность без государственной регистрации или без необходимой лицензии, когда она обязательно, а равно с нарушением правил и условий осуществления видов деятельности, предусмотренных лицензией (часть 1 ст. 12.7 КоАП или часть 4 ст. 12.7 КоАП (для игорного бизнеса);

3) занятие запрещенной деятельностью (часть 2 ст. 12.7 КоАП или часть 2 ст. 12.11 КоАП (для азартных игр);

4) нарушения, связанные с игорным оборудованием (несоответствие требованиям технических нормативных правовых актов в области технического нормирования, стандартизации, техобслуживания и налоговой регистрации (непредъявление документов о такой регистрации) (часть 1 ст. 12.11 КоАП);

5) нарушения установленного порядка приобретения, хранения, использования в производстве, транспортировки и реализации товаров (часть 4 ст. 12.17 КоАП). Такими нарушениями считаются:

- отсутствие необходимых (соответствующих действительности) сопроводительных документов или документов, подтверждающих качество товаров, их приобретение (поступление, отпуск для реализации);

- реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) в нарушение запрета органов Комитета государственного контроля Республики Беларусь;

6) нарушения, связанные с "табаком", а именно:

- превышение лимитов ввоза, перевозки и хранения табачных изделий без акцизных марок и (или) надлежащих (достоверных) сопроводительных документов (часть 1 ст. 12.23 КоАП или части 1 и 3 ст. 12.27 КоАП (для физических лиц);

- ввоз, производство, хранение и перевозка табачных изделий с поддельными акцизными марками (часть 3 ст. 12.23 КоАП);

- ввоз, перевозка, хранение табачного сырья без надлежащих (достоверных) сопроводительных документов (часть 5 ст. 12.23 КоАП);

- неоднократное нарушение требований технического нормирования (стандартизации) или порядка подтверждения соответствия табачного сырья и табачных изделий (часть 1 ст. 12.25 КоАП);

- торговля табачным сырьем и табачными изделиями без документов и (или) маркировки, подтверждающих соответствие их качества и безопасности установленным требованиям (часть 2 ст. 12.25 КоАП);

7) незаконное обращение нефтяного жидкого топлива (ст. 12.30 КоАП);

8) нарушение требований о маркировке товаров контрольными (идентификационными) знаками (ст. 12.35 КоАП);

9) нарушение порядка декларирования доходов (имущества) (часть 2 ст. 23.9 КоАП);

10) нецелевое использование получателями иностранной безвозмездной помощи (полностью или частично), а также имущества и иных средств, полученных от ее реализации, либо использование такой помощи и (или) средств на цели, запрещенные законодательством (часть 2 ст. 23.23 и ст. 23.24 КоАП);

11) нарушение условий и правил осуществления охранной деятельности (ст. 23.57 КоАП);

12) указание плательщиком единого налога в Книге учета движения товаров недостоверных сведений о количестве и виде товаров (части 3 и 4 п. 4 Указа Президента Республики Беларусь от 24.03.2005 № 148 "О неотложных мерах по поддержке предпринимательства" (по состоянию на 01.03.2007);

13) использование безвозмездной (спонсорской) помощи на цели, запрещенные Указом Президента Республики Беларусь от 01.07.2005 № 300 "О предоставлении и использовании безвозмездной (спонсорской) помощи" (по состоянию на 01.03.2007) либо без заключения договора;

14) нарушение законодательства о производстве и обороте алкогольной, непищевой спиртосодержащей продукции и непищевого этилового спирта (п. 2 Декрета Президента Республики Беларусь от 09.09.2005 № 11 "О совершенствовании государственного регулирования производства, оборота и рекламы алкогольной, непищевой спиртосодержащей продукции и непищевого этилового спирта" (по состоянию на 02.04.2007);

15) несоблюдение требований иных законодательных актов, влекущее конфискацию.

Не подлежащее аресту

Перечень имущества, не подлежащего аресту в целях обеспечения административного взыскания, установлен приложением к ПИКоАП. Приведем его в максимально сокращенном виде:

- жилье по месту проживания;

- единственная корова (либо единственные телка, коза, овца или свинья);

- домашняя птица;

- корм, необходимый для скота и птицы;

- семена для очередного посева;

- предметы домашней обстановки (кровать, стул, стол, шкаф, холодильник, телевизор);

- кухонная, столовая и иная утварь;

- минимум одежды, обуви и постельных принадлежностей (включая все малоценное и бывшее в употреблении);

- все детские принадлежности;

- пища до нового урожая для сельчан, а для остальных - пища и деньги в размере месячной заработной платы должника (но не менее 4 базовых величин);

- топливо, необходимое для приготовления пищи и обогрева жилых помещений;

- инвентарь, пособия и книги, необходимые для профессиональных занятий привлеченного к административной ответственности (кроме лиц, лишенных права заниматься соответствующей деятельностью или использовавших указанные здесь вещи для правонарушения);

- транспортные средства инвалида;

- международные и государственные награды (призы).

Примечание. Предметы из драгоценных материалов и художественные ценности арестовываются и конфискуются в любом случае.

Практически такой же перечень есть и в гражданско-процессуальном законодательстве, ограничивающем последующую конфискацию (принудительное изъятие) по решению суда.

Алгоритм ареста (изъятия)

Порядок осуществления ареста и изъятия имущества согласно Главе 35 и ст. 8.7-8.9 ПИКоАП, на которые эта глава ссылается, следующий.

Шаг № 1. Налоговики, установившие в ходе проверки нарушения, влекущие конфискацию, вправе приступить к аресту и (или) изъятию соответствующего имущества.

При отсутствии денежных средств для уплаты налогов, пеней по акту проверки начальник отдела, рассматривающий акт проверки, обязан решить вопрос о внесении предложения руководителю налогового органа об аресте имущества для принятия безотлагательного решения.

Наложение ареста на имущество - это объявление его собственнику (лицу, у которого имущество находится) запрета на распоряжение (в необходимых случаях - и на пользование) этим имуществом. Поэтому в момент ареста желательно присутствие собственника имущества или лица, у которого имущество находится. Отсутствующего "хозяина" заменяют двумя понятыми.

Если же арестованное имущество отнимается у хозяина и передается кому-то постороннему, то это уже изъятие, в том смысле, в котором оно понимается в Главе 35. Здесь, как любят отмечать юристы, не только права распоряжения и пользования, но и право владения ограничивается.

Оформляется арест (изъятие) "Постановлением об аресте и (или) изъятии имущества" (далее - Постановление) и "Протоколом описи арестованного и (или) изъятого имущества" (далее - Протокол описи) (раньше он был частью постановления). Согласно ПИКоАП изъятие вещей, предметов, имущества, доходов и документов разрешается оформлять еще и записью в протоколах "об административном правонарушении", "личном обыске или задержании". Но в Главе 35 подобная запись не упомянута, нет соответствующих граф (строк) и в "примерных формах", что фактически лишает налоговиков "облегченного" документооборота.

Постановление выносится в 3 экземплярах (один - для правонарушителя (его представителя), остальные - для налоговиков), а Протокол описи - в 4 экземплярах (правонарушителю (его представителю) вручается № 2, а № 1, № 3 и № 4 остаются налоговикам).

Бланк Протокола описи является бланком строгой отчетности. В нем должны быть указаны:

- дата и место составления протокола;

- Ф.И.О. составителя, собственника (владельца) имущества и всех присутствовавших при аресте (изъятии);

- наименование и отличительные признаки (качество, количество, степень износа и т.п.) каждого описываемого предмета в отдельности, а также его предварительная оценка и суммарная стоимость имущества (если это возможно);

- сведения об опечатывании вещей и количестве печатей;

- разъяснения присутствующим порядка и срока обжалования действий составителей протокола;

- замечания и предложения присутствовавших;

- сведения об изъятии и передаче имущества на хранение плюс Ф.И.О., адрес и подписка хранителя;

- подписи проверяющих и собственника (владельца) или понятых.

Для правильной оценки включаемого в опись имущества может привлекаться соответствующий специалист. А в целях обеспечения защиты законных прав уполномочен присутствовать прокурор.

Перечислим некоторые особенности.

1. Денежные средства на счетах (во вкладах) или на хранении в банках (небанковских кредитно-финансовых организациях) арестовываются в особом (для них установленном) порядке путем прекращения расходных операций (выдачи) в пределах арестованного. Ранее с той же целью использовалось только косвенное средство - "приостановление операций по счетам".

2. Подлежащая аресту скоропортящаяся продукция не арестовывается, а изымается и незамедлительно реализуется. Аресту же подлежат вырученные от ее реализации средства.

3. Изъятие документов, содержащих государственные секреты или охраняемую законом тайну, возможно только с санкции прокурора. Точно так же прокурор (его заместитель) санкционирует (разрешает) осмотр жилища (иного законного владения), когда на такой осмотр не согласен собственник (совершеннолетний жилец).

Возможные альтернативы.

1. Когда отсутствует подлежащий конфискации за незаконное обращение нефтяного жидкого топлива предмет, товар и (или) транспорт, налоговики налагают арест на другое имущество, чтобы в последующем обеспечить взыскание стоимости отсутствующей вещи.

2. Арест имущества в целях обеспечения взыскания административного штрафа осуществляется в пределах максимально возможного штрафа за соответствующий проступок (кроме ареста неделимых вещей при отсутствии иного имущества для взыскания).

Шаг № 1-доп. В случае отказа подписать Протокол описи проверяющий делает соответствующую отметку, заверяя ее собственной подписью, а отказавшийся вправе занести в протокол объяснение о причинах отказа.

Шаг № 2. Арестованное имущество может быть передано на хранение иному лицу (не собственнику и не лицу, у которого имущество находится), определенному налоговиками, по "Акту передачи имущества на хранение" с предупреждением хранителя под роспись об ответственности за порчу, израсходование, сокрытие либо отчуждение имущества.

Внимание. За порчу, израсходование, сокрытие либо отчуждение (при отсутствии признаков хищения) имущества подвергнутого описи или аресту, хранитель несет очень суровую ответственность по ст. 409 Уголовного кодекса Республики Беларусь, а именно штраф в размере от 30 до 1 000 базовых величин, арест до 6 месяцев или лишение свободы до 2 лет.

Шаг № 3. Как правило, имущество арестовывается или изымается на срок до вступления в силу постановления по делу об административном правонарушении. Причем конфисковать арестованное может только суд.

Шаг 3 (досрочный). Арест и (или) изъятие имущества отменяется судом или руководителем налогового органа, в котором принято решение об аресте (изъятии) (или ведется административный процесс), когда отпадает необходимость в подобной мере воздействия. Кстати, раньше такую меру можно было отменить в результате обжалования по причине ее необоснованности.

Отмена ареста (изъятия) оформляется "Постановлением об отмене постановления об аресте и (или) изъятии имущества" в 3 экземплярах (один - вручается правонарушителю (его представителю) и два - налоговикам.

Шаг № 4. Возврат изъятого оформляется "Актом возврата имущества" в 3 экземплярах (по одному собственнику (его представителю), хранителю и налоговикам). Кому идет второй экземпляр при отсутствии хранителя, как и ранее, неизвестно.

В чем отличия?

Сравнивая новую редакцию Главы 35 с прежней, помимо вышеуказанных отличий можно обнаружить следующее:

- налоговики получили возможность действовать по своему усмотрению там, где раньше их сковывали рекомендации Министерства по налогам и сборам. Кроме того, они избавились от необходимости уведомлять правонарушителя об аресте (изъятии) имущества, если тот сам отказался присутствовать при аресте (изъятии). Зато и нарушителю не придется являться в налоговый орган в связи с таким уведомлением;

- положения законодательных актов, регламентирующих порядок ареста и (или) изъятия имущества, заменены нормами КоАП и ПИКоАП.

Кроме Главы 35, изложенной в новой редакции, Постановлением № 36:

- дополнены иные положения Инструкции № 124, а именно расширены обязанности проверяющих, в том числе при обстоятельствах, связанных с возбуждением дела о банкротстве юридического лица;

- введены новые приложения к Инструкции № 124: многочисленные протоколы и постановления, составляемые по результатам проверок. В результате бумаг (официальных документов), заполняемых проверяющими, стало процентов на 15 больше уже в силу того, что для всех административных решений предусмотрены отдельные бланки (примерные формы).

Помни Налоговый кодекс

Вчитываясь в Постановление № 36, не следует забывать ст. 54 Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь (далее - НК), посвященную аресту (изъятию) имущества и предусматривающую нормы, неотраженные (непроясненные) в актах Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. Обратим внимание на самое интересное:

1. По уточненной формулировке НК: арест может ограничить не только права собственника имущества, но и лиц, осуществляющих хозяйственное ведение и оперативное управление.

2. НК допускает арест имущества еще и в случаях неисполнения в установленные сроки налогового обязательства и неуплаты пеней. Причем в размерах необходимых и достаточных для исполнения и уплаты.

3. НК запрещает арестовывать имущество, на которое не может быть обращено взыскание. Эта формулировка, конечно же, отличается от аналогичной нормы ПИКоАП, но соответствующие перечни имущества так похожи, что данным разночтением на практике можно пренебречь.

4. НК обязывает налоговиков перед арестом имущества предъявлять всем присутствующим документы, удостоверяющие должностные полномочия, постановление о наложении ареста и имеющиеся санкции прокурора. По НК сложна работа и с описываемым имуществом: каждую вещь необходимо демонстрировать (предъявлять) всем присутствующим, прежде чем включать в опись. Там же мы находим пресловутую упаковку имущества и определение места его нахождения после ареста.

5. Постороннему хранителю арестованного имущества НК гарантирует вознаграждение и возмещение расходов по хранению (за счет хозяина имущества).

6. Согласно НК скоропортящиеся товары подлежат немедленной реализации лишь тогда, когда нет надлежащих температурных и санитарно-гигиенических условий их хранения. Причем для реализации требуется решение руководителя налогового органа (его заместителем) с соответствующей отметкой в описи.

7. При отмене решения об аресте имущества, которое уже успели реализовать, в соответствии с НК хозяину полагается возврат денег из государственного бюджета.

8. По ряду позиций НК не просто не соответствует, а явно противоречит ПИКоАП. Например:

- допускает передачу имущества на хранение тому, у кого оно изъято;

- относит наложение ареста к компетенции руководителя налогового органа (его заместителя), а не должностного лица (как в ПИКоАП);

- допускает "точечную конкретизацию" видов, объемов и сроков ограничения имущественных прав в отношении арестованного имущества с учетом его свойств, значимости, использования и других факторов;

- разрешает арест имущества физического лица, находящегося в жилище, только с санкции прокурора. А при отсутствии хозяина (его представителя) требует присутствия не только понятых, но и представителя местного исполкома. В то время как ПИКоАП предусматривает прокурорскую санкцию только для осмотра помещения без согласия хозяина, а присутствие исполкомовцев не требуется нигде;

- обязывает приглашать понятых для любого ареста (изъятия) имущества и в последующем уведомлять отсутствующего по собственной воле плательщика (иного обязанного лица);

- содержит иную процедуру отмены решения о наложении ареста. По НК это могут сделать и руководитель принявшего решение налогового органа (его заместитель), и вышестоящие инстанции, и суд (хозяйственный суд). Причем "низовое" начальство вправе отменить свое решение в связи с прекращением налогового обязательства (уплатой пеней) либо нереализацией имущества, на которое обращено взыскание, в течение 3 месяцев (года для недвижимости).

Мы искренне надеемся, что подобные расхождение между двумя столь важными кодексами законодатель устранит в ближайшее время. А пока в соответствии с действующим законодательством советуем: применять более свежий ПИКоАП в тех случаях, когда применимы оба кодекса. Нормы же НК подходят только там, где ПИКоАП не применим.

Оспоримо

Законодательство позволяет нам оспорить в суде и вышестоящем налоговом органе любое решение о наложении ареста (изъятии) имущества, а также предъявить к налоговым органам и посторонним хранителям иск об освобождении имущества от ареста в связи с нарушением наших прав. Однако помните: подача жалобы или иска не снимет ареста и не прекратит изъятия.

Что до жалоб начальству, то они рассматриваются вышестоящими налоговыми органами в течение 3 рабочих дней после регистрации.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Конституция Республики Беларусь 1994 года. Принята на республиканском референдуме 24 ноября 1996 года (с изменениями и дополнениями, принятыми на республиканских референдумах 24 ноября 1996г. и 17 октября 2004г.). Минск «Беларусь» 2004г.
2. Гражданский кодекс Республики Беларусь от 19 ноября 1998г.: с комментариями к разделам / Коммент. В. Ф. Чигира // Мн.: Амалфея, 1999.
3. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. №166-З. Принят Палатой представителей 15 ноября 2002 года. Одобрен Советом Республики 2 декабря 2002 года. (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 13.01.2003, № 4, рег. № 2/920 от 02.01.2003) с учетом изменений.
4. Веремейко Юрий, Косов Андрей, Фадеева Елена. Комментарий к Налоговому кодексу Республики Беларусь (Общая часть), Издательство: Тесей. Минск. 2007г.
5. Кишкевич А.Д., Пилипенко А.А.: Налоговое право Республики Беларусь. Издательство: Тесей. Минск. 2002. 304с.
6. Л.А. Ханкевич «Финансовое право Республики Беларусь». Учебное пособие / Мн. Издательство «Амалфея» 2002г.
7. Маньковский И.А. Налоговое право Республики Беларусь. Общие положения: Практическое пособие. – Мн.: «Молодежное научное общество», 2000. 160с.
8. Финансовое право. Учебник / Под ред. проф. О.Н. Горбуновой Издательство «Юристъ» М., 2003.
9. Финансовое право. Серия «Учебники, учебные пособия» / Под ред. проф. В.М. Мандрина Ростов-на-Дону Издательство «Феникс», 2002.
10. Ханкевич ЛА. Налоги и налоговое право Республики Беларусь. Мн., 1999.