

Правовое регулирование исполнения обязанностей по уплате налогов, сборов, страховых взносов физическими лицами в добровольной и принудительной форме: вопросы теории и практики

Legal regulation of the performance of duties on payment of taxes, fees, insurance premiums by individuals in voluntary and compulsory form: issues of theory and practice

Мирошник С.В.

д-р юрид. наук, доцент, профессор кафедры теории права, государства и судебной власти
ФГБОУ ВО «РГУП» (г. Москва)
e-mail: miroshnik67@mail.ru

Miroshnik S.V.

Doctor of Law, Associate Professor, Professor of Department of the Theory of Law, State And
Judicial Authority, Russian State University of Justice
e-mail: miroshnik67@mail.ru

Аннотация

В статье рассматриваются актуальные вопросы теории и практики исполнения обязанностей по уплате налогов, сборов, страховых взносов налогоплательщиками – физическими лицами. Исследование проводилось с позиции научно обоснованного интегративного правопонимания, применялись диалектический, формально-юридический, логический методы познания налогово-правовой действительности. Анализ действующих правовых актов, а также сложившейся на их основе правоприменительной практики позволил сделать следующие выводы. Истечение срока исполнения требования об уплате налога является гранью, разделяющей две формы исполнения налоговых обязанностей – добровольную и принудительную. Механизм принудительного исполнения обязанностей по уплате налогов налогоплательщиками – физическими лицами – основан на приоритете предварительного судебного контроля решений и действий компетентных государственных органов. Нарушение ими установленных процессуальных сроков и невозможность их восстановления в связи с отсутствием уважительных причин влечет за собой недопустимость принудительного взыскания обязательных платежей с налогоплательщиков – физических лиц.

Ключевые слова: налоговое право, налогоплательщики – физические лица, обязанность по уплате налогов, налоговые органы, взыскание недоимки, требование об уплате налога, приказное производство, исковое производство, процессуальные сроки.

Abstract

The article deals with topical issues of theory and practice of performing duties on payment of taxes, fees, insurance premiums by taxpayers - individuals. The research was conducted from the position of a scientifically grounded integrative legal understanding, dialectical, formal-legal, logical methods of cognition of tax-legal reality were used. An analysis of the current legal acts, as well as the law enforcement practice that has developed on their basis, allowed us to draw the following conclusions. The expiration of the deadline for the fulfillment of the tax payment

requirement is a facet separating two forms of fulfillment of tax obligations – voluntary and compulsory. The mechanism of compulsory execution of duties on payment of taxes by taxpayers - individuals is based on the priority of preliminary judicial control of decisions and actions of competent state bodies. Their violation of the established procedural deadlines and the impossibility of their restoration due to the absence of valid reasons entails the inadmissibility of compulsory collection of mandatory payments from taxpayers - individuals.

Keywords: tax law, taxpayers - individuals, obligation to pay taxes, tax authorities, collection of arrears, tax payment requirement, writ proceedings, claim proceedings, procedural deadlines.

Обязанность по уплате законно установленных налогов и сборов (далее – налоговая обязанность) является фундаментальной категорией налогового права, вокруг которой складывается абсолютное большинство налоговых правоотношений.

Налоговый кодекс Российской Федерации рассматривает налоговую обязанность как идеальную модель правомерного поведения налогоплательщиков. Содержательно она представляет собой меру общественно необходимого поведения лица в форме безвиновного отчуждения части собственности в целях удовлетворения публичных интересов.

Налоговая обязанность относится к категории активных. Структурно она включает в себя необходимость совершения конкретных действий, необходимость субъекта отреагировать на обращения налоговых органов (в случае получения налогового уведомления или налогового требования), а также необходимость нести ответственность за неисполнение либо ненадлежащее исполнение требуемых действий.

Налоговая обязанность возлагается на субъектов только при наличии оснований. Юридические факты, порождающие соответствующие налоговые правоотношения, содержатся в гипотезах налогово-правовых норм.

По общему правилу, непосредственным основанием возникновения меры должного поведения налогоплательщика выступает наличие у него объекта налогообложения (применительно к налогоплательщикам – физическим лицам речь может идти только о доходах либо имуществе) и наступление срока уплаты фискального платежа. Налогоплательщики – физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, образуют самостоятельную группу субъектов налогового права. Благодаря действию организационного принципа удобства налогообложения процесс исчисления и уплаты налогов и сборов для них существенно упрощается за счет привлечения законодательно предусмотренных «налоговых помощников» – налоговых агентов и налоговых органов. На первую категорию возлагается обязанность исчислить и перечислить от имени налогоплательщика НДФЛ в бюджет соответствующего уровня, на вторую – рассчитать и направить налогоплательщику по почте заказным письмом или в цифровой форме через личный кабинет налоговое уведомление об уплате имущественных налогов, играющее в налоговых правоотношениях особую роль.

Юридические факты, являющиеся основанием возникновения обязанности физических лиц по уплате имущественных налогов, образуют сложный юридический состав, систему, в которой факты накапливаются в жесткой последовательности. Сначала регистрируется право собственности физического лица на имущество, лицо ставится на налоговый учет по месту нахождения недвижимости либо регистрации транспортного средства, затем возникает обязанность налоговых органов направить налоговое уведомление, указав в нем сумму подлежащего уплате налога, объект налогообложения, налоговую базу, срок уплаты налога, сведения, необходимые для перечисления фискального платежа.

К сожалению, Налоговым кодексом РФ, на наш взгляд, предусмотрен слишком короткий срок направления столь важного документа – не позднее 30 дней до дня наступления срока платежа. Да, в 2018 г. появился субинститут единого налогового платежа, но он представляется недостаточно эффективным. Зачет суммы единого налогового платежа физического лица производится не позднее десяти дней со дня направления ему налогового уведомления. Налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о принятом

решении в течение пяти дней со дня его принятия. Может сложиться такая ситуация, когда добровольно уплаченных сумм окажется недостаточно для надлежащего исполнения налоговой обязанности, и у налогоплательщика останется всего 15 дней для дополнительного перечисления денежных средств в бюджетную систему. Надо также учитывать и настроения многих налогоплательщиков, касающиеся досрочного исполнения налоговой обязанности. Единый налоговый платеж в этом плане представляется ненадежным институтом в силу, например, технического сбоя или ошибки налоговых органов. В связи с чем предлагаем внести изменения в ст. 52 НК РФ, обязав налоговые органы направлять налоговые уведомления физическим лицам не позднее 70 дней до дня наступления срока платежа.

Обязанности налоговых органов направлять налоговые уведомления корреспондирует не только право налогоплательщиков – физических лиц на получение необходимых документов, но и их обязанность сообщать в налоговый орган сведения о появлении у них объектов имущественного налогообложения в случае неполучения ими налоговых уведомлений. Такая сложная взаимосвязь обусловлена тем, что без налоговых уведомлений у налогоплательщиков – физических лиц не возникают налоговые обязанности по налогу на имущество физических лиц, земельному налогу и транспортному налогу.

Как было отмечено ранее, исполнение налоговой обязанности предполагает совершение налогоплательщиком активных действий. В том случае, когда налогоплательщик занял пассивную позицию и в установленный срок не уплатил налог, налоговые органы обязаны направить ему требование об уплате налога, сбора, страховых взносов (далее – требование об уплате налога). Это официальный документ, посредством которого налогоплательщик ставится в известность о наличии у него недоимки, обязанности в установленный срок (по общему правилу, в течение восьми дней со дня получения) ее погасить и компенсировать потери бюджета, образовавшиеся в результате несвоевременного поступления фискальных платежей, а также возможности применения в отношении него мер финансово-правового принуждения в случае неисполнения требования.

Требование об уплате налога является ключевым элементом обязательного досудебного порядка разрешения возникшего правового конфликта в налоговой сфере. Ошибочным представляется включение в обязательное досудебное урегулирование этапа направления налогоплательщику налогового уведомления [1], поскольку нет недоимки как предмета спора. Он появляется только при неуплате налога в установленный срок.

Истечение срока исполнения требования об уплате налога имеет особое значение для дальнейшего развития налоговых правоотношений. Фактически он является гранью, разделяющей две формы исполнения налоговой обязанности – добровольную и принудительную. После истечения указанного срока в случае неуплаты налогоплательщиком образовавшейся недоимки и пени вступает в действие механизм принудительного исполнения налоговой обязанности, закономерно вытекающий из публично-правовой природы налоговых правоотношений, основанный на принципе приоритета предварительного судебного контроля решений и действий компетентных государственных органов.

Содержательно он имеет ряд особенностей. По общему правилу налоговые (таможенные органы) правомочны обращаться в суд, если:

- не истек трехлетний срок со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога, сбора, страховых взносов;
- сумма задолженности (включая пени, штрафы) превысила 10 000 руб.;
- исковое заявление поступило в течение шести месяцев со дня, когда указанная сумма превысила 10 000 руб.; пропущенный срок подачи может быть восстановлен судом, если он признает наличие уважительных причин.

Если в течение трехлетнего срока со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога, сбора, страховых взносов, сумма налоговой задолженности не превысила 10 000 руб., уполномоченный субъект вправе обратиться в суд с заявлением о взыскании в

течение шести месяцев со дня истечения указанного трехлетнего срока. По мнению Конституционного Суда Российской Федерации «установление данного срока, а также момента начала его исчисления относится к дискреционным полномочиям федерального законодателя и обусловлено необходимостью обеспечить стабильность и определенность публичных правоотношений» [2]. Орган конституционного контроля посчитал, что рассматриваемая норма права не нарушает положения Конституции РФ, права налогоплательщика. Действительно, это так. Но применение ст. 48 НК РФ закономерно порождает вопрос о том, насколько ее положения согласованы с другими нормами налогового права, в частности ст. 78-79 НК РФ. Если исходить из конституционного принципа равенства, сущности права как равной меры, и государство в лице налоговых (таможенных) органов, и налогоплательщики должны обладать равными возможностями – одни в отношении взыскания неуплаченных в установленное время обязательных платежей, другие – в части возврата излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов (тем более, что переплата в последнем случае вообще образовалась по ошибке уполномоченных органов). В связи с чем предлагаем внести изменения в гл. 12 НК РФ, увеличив срок возврата фискальных платежей до трех лет шести месяцев.

Как ранее уже подчеркивалось, механизм принудительного исполнения налоговой обязанности физическими лицами строится на основе предварительного судебного контроля. Конституционный Суд Российской Федерации указал, что взыскание налоговых платежей с физических лиц на основании судебного решения обусловлено недопустимостью «административного вмешательства в права личности», особенностями возникающих при этом правоотношений [3]. Такое взыскание возможно лишь в течение ограниченных сроков [4] и только в том случае, когда у лица имеется задолженность по обязательным платежам, и оно добровольно не исполнило «требование контрольного органа об уплате взыскиваемой денежной суммы» [5].

В соответствии со ст. 48 НК РФ механизм принудительного исполнения налоговой обязанности физическими лицами включает в себя два этапа.

На первом этапе налоговые органы в течение шести месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога обязаны подать заявление о вынесении судебного приказа [6]. В нем они должны обосновать наличие фактических и правовых оснований взыскания обязательных платежей, подтвердить факты направления налогоплательщику требования об уплате налогов и сборов, а также копии заявления о вынесении судебного приказа.

Приказное производство является упрощенным. Решение принимается судьей единолично, без проведения судебного разбирательства и судебного заседания по результатам анализа представленных доказательств. Судебный приказ выносится в течение пяти дней со дня поступления заявления о вынесении судебного приказа в суд [7]. Копия судебного приказа в течение трех дней со дня вынесения направляется налогоплательщику. Он имеет право в течение двадцати дней со дня ее направления представить в суд свои возражения относительно исполнения судебного приказа (судебный приказ является одновременно и судебным актом, и исполнительным документом). Соблюдение данных условий является основанием для отмены судьей судебного приказа.

Отмена судебного приказа означает начало второго этапа, по сути оказывающегося, с одной стороны, факультативным (если вступил в силу судебный приказ), а с другой – существенным по своим юридическим последствиям, поскольку он завершается вынесением соответствующего судебного решения. Инициатором второго этапа принудительной формы исполнения налоговой обязанности физических лиц (как и первого) выступают налоговые (таможенные) органы. Они правомочны не позднее шести месяцев со дня вынесения судом определения об отмене судебного приказа подать административное исковое заявление о взыскании налога.

Пропуск данного срока при отсутствии уважительных причин является основанием отказа в удовлетворении заявленных требований. Судебные инстанции считают, что

уполномоченные субъекты обязаны доказать наличие «объективных обстоятельств, препятствующих своевременному обращению в суд» [8]. Не признаются уважительными причинами «необходимость согласования с вышестоящим органом (иным лицом) вопроса о подаче налоговым органом в суд соответствующего заявления, нахождение представителя налогового органа в командировке (отпуске), кадровые перестановки, смена руководителя налогового органа (его нахождение в длительной командировке, отпуске), а также иные внутренние организационные причины, повлекшие несвоевременную подачу заявления» [9]. В то же время срок для обращения в суд восстанавливается, если он пропущен в связи с установлением таможенными органами места жительства иностранного гражданина [10].

При рассмотрении налоговых споров с участием налогоплательщиков – физических лиц суды учитывают, что:

- обязательным условием для обращения в суд является направление налоговыми органами требования об уплате налога в добровольном порядке (в случае непредставления подтверждающих документов судьей выносится определение об оставлении административного искового заявления без движения с указанием срока устранения данного недостатка, непредставление требуемых документов в данный срок является основанием для возвращения административного искового заявления) [11];

- необходимым условием для предъявления административного иска о взыскании обязательных платежей и санкций является наличие определения мирового судьи об отмене судебного приказа или отказе принятия заявления о вынесении судебного приказа (законом четко определен порядок обращения в суд, его нарушение является безусловным основанием для возвращения административного искового заявления) [12];

- для исчисления срока на обращение в суд с административным иском в порядке гл. 32 Кодекса административного судопроизводства РФ имеет правовое значение дата вынесения определения об отмене судебного приказа [13];

- несвоевременное совершение налоговыми органами действий, предусмотренных налогово-правовыми нормами, «не влечет продления совокупного срока принудительного взыскания задолженности, который исчисляется объективно - в последовательности и продолжительности» [14].

Судебный акт, вступивший в законную силу, является правовым основанием взыскания налогов, сборов, страховых взносов, пеней и штрафов с налогоплательщиков – физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями. Он может иметь форму судебного приказа (в том случае, когда налогоплательщик не представил свои возражения или представил возражения позже установленного срока, и нет уважительных причин для его восстановления, вынесенный судебный приказ вступает в силу) и решения суда (выносится по результатам рассмотрения административных дел о взыскании обязательных платежей и санкций).

Взыскание налоговой задолженности производится за счет имущества налогоплательщика, включающего в себя, в частности, денежные средства, находящиеся на счетах в банках, электронные денежные средства, драгоценные металлы на счетах (во вкладах) в банке, наличные денежные средства. Налоговый кодекс РФ запрещает обращать взыскание на денежные средства, находящиеся на специальных избирательных счетах, специальных счетах фондов референдумов.

Учитывая особенности правового положения налогоплательщика – физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, ст. 48 НК РФ определена последовательность взыскания налоговой задолженности за счет имущества налогового должника. В первую очередь, используются денежные средства на счетах в банке, электронные денежные средства, драгоценные металлы на счетах (во вкладах) в банке. Исполнение судебных решений осуществляется с учетом принципов и норм права, не допускающих обращения взыскания на имущество, предназначенное для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи [15].

В случае принудительного исполнения налоговой обязанности за счет имущества она считается исполненной с момента реализации такого имущества и погашения налоговой задолженности за счет полученных сумм. Денежные средства, поступившие через процедуру принудительного взыскания от судебных приставов-исполнителей, могут быть направлены на погашение не только текущей налоговой задолженности, но и недоимки, образовавшейся за предыдущие налоговые периоды [16].

При рассмотрении принудительной формы исполнения налоговой обязанности следует учитывать особенности правового положения налогоплательщиков, обусловленные характером и объемом их налоговой дееспособности.

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации первичным основанием возникновения налоговой дееспособности является появление у лица объекта налогообложения. На объем налоговой обязанности не влияет ни возраст налогоплательщика, ни состояние его здоровья, что обусловлено объективной необходимостью снижения правовых рисков и конфликтов в налоговой сфере.

Возникает весьма интересная ситуация. Несовершеннолетнее лицо, став собственником имущества, автоматически приобретает статус налогоплательщика. При этом в силу возраста (либо состояния здоровья) оно не может своими действиями исполнять меру должного поведения, поскольку в абсолютном большинстве случаев не получает необходимые доходы. К уплате обязательных платежей привлекаются законные представители юного налогоплательщика. Нехватка его налоговой дееспособности компенсируется налоговой дееспособностью родителей (по воле которых недееспособный в большинстве случаев и становится собственником налогооблагаемого имущества). Данные содержательные особенности налоговых правоотношений учитываются в случае принудительного исполнения налоговой обязанности.

Если налоговая задолженность образовалась по налогу на имущество, принадлежащему несовершеннолетнему лицу, требования предъявляются к его законным представителям: родителям, усыновителям, опекунам (данное правило касается и других видов обязательных платежей) [17]. При этом механизм самого принудительного исполнения налоговой обязанности не имеет никаких особенностей. Он является общим для всех категорий налогоплательщиков – физических лиц.

Выводы: действующими принципами и нормами налогового права предусмотрены две формы исполнения налоговой обязанности физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями. Добровольная форма включает в себя возможность исполнения налоговой обязанности посредством уплаты обязательных платежей, на основании полученного субъектом налогового уведомления, а в случае нарушения им сроков уплаты – требования об уплате налогов.

Неисполнение требования об уплате налога, означающее непогашение налоговой задолженности, «открывает» принудительную форму исполнения налоговой обязанности, основанную на вступивших в силу судебных актах. Судебный порядок взыскания налога, сбора, пеней, штрафов с налогоплательщиков – физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, последовательно включает в себя сначала приказное, затем, в случае необходимости, – исковое производство.

Действующими налогово-правовыми нормами определена не только последовательность действий налоговых (таможенных) органов, направленных на принудительное исполнение налоговой обязанности, но и конкретные сроки их обращения, как с заявлением о выдаче судебного приказа, так и с административным иском заявлением в случае его отмены. Нарушение уполномоченными субъектами установленных процессуальных сроков и невозможность их восстановления в связи с отсутствием уважительных причин влечет за собой недопустимость принудительного взыскания обязательных платежей с налогоплательщиков – физических лиц.

Литература

1. Кассационное определение Третьего кассационного суда общей юрисдикции от 10.03.2021 № 88а-2853/2021// СПС «Консультант Плюс».
2. Определение Конституционного Суда РФ от 30.01.2020 № 20-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Мацедонского Дмитрия Михайловича на нарушение его конституционных прав частью 4 статьи 95, пунктом 3 части 3 статьи 123.4 и частью 2 статьи 286 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации»// СПС «Консультант Плюс».
3. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции»// Вестник Конституционного Суда РФ. 1996. № 5.
4. Определение Конституционного Суда РФ от 27.05.2021 № 1093-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Галанова Ильи Марковича на нарушение его конституционных прав пунктом 1 статьи 48 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «Консультант Плюс».
5. Определение Конституционного Суда РФ от 30.01.2020 № 12-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Восканяна Армена Рафиковича на нарушение его конституционных прав положениями пунктов 1 и 3 статьи 48 Налогового кодекса Российской Федерации, а также частью 1 статьи 286 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации»// СПС «Консультант Плюс».
6. Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 08.03.2015 № 21-ФЗ// Официальный интернет-портал правовой информации <http://pravo.gov.ru>, 09.03.2015.
7. Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 08.03.2015 № 21-ФЗ// Официальный интернет-портал правовой информации <http://pravo.gov.ru>, 09.03.2015.
8. Апелляционное определение Хабаровского краевого суда от 09.06.2017 по делу № 33а-4325/2017// СПС «Консультант Плюс».
9. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»// СПС «Консультант Плюс».
10. Апелляционное определение Ленинградского областного суда от 06.06.2019 № 33а-3004/2019// СПС «Консультант Плюс».
11. Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации №2 (2016): утв. Президиумом Верховного Суда РФ 06.07.2016// Бюллетень Верховного Суда РФ. 2017. № 3 – 4.
12. Апелляционное определение Иркутского областного суда от 19.12.2019 № 33а-10539/2019// СПС «Консультант Плюс».
13. Кассационное определение Третьего кассационного суда общей юрисдикции от 10.03.2021 № 88а-2853/2021// СПС «Консультант Плюс».
14. Кассационное определение Восьмого кассационного суда общей юрисдикции от 05.03.2020 № 88А-4873/2020// СПС «Консультант Плюс».
15. Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14.11.2002 № 138-ФЗ// Собрание законодательства РФ. 2002. № 46. Ст. 4532.
16. Апелляционное определение Московского городского суда от 08.10.2019 по делу № 33а-5948/2019// СПС «Консультант Плюс».
17. Апелляционное определение Московского городского суда от 28.11.2019 по делу № 33а-8369/2019// СПС «Консультант Плюс».