

# **Особенности принудительного исполнения налоговых обязанностей по уплате налогов, сборов, страховых взносов налогоплательщиками – физическими лицами**

## **Features of the enforcement of tax duties in the payment of taxes, fees and insurance contributions by taxpayers - natural persons**

**Мирошник С.В.**

д-р юрид. наук, доцент, профессор кафедры теории права, государства и судебной власти  
ФГБОУ ВО «РГУП»

e-mail: miroshnik67@mail.ru

**Miroshnik S.**

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**

Цель написания статьи – определить особенности принудительного исполнения обязанностей по уплате налогов, сборов, страховых взносов налогоплательщиками – физическими лицами. Исследование проводилось с точки зрения научно обоснованной концепции интегративного правопонимания, в соответствии с которой налоговое право выступает как система принципов и норм права, содержащихся в разнообразных формах национального и международного права. Использовались формально-юридический, логический, догматический методы познания налогово-правовой действительности. Это позволило автору сделать вывод о том, что классификация налогоплательщиков на налогоплательщиков – физических лиц и налогоплательщиков – организаций, индивидуальных предпринимателей имеет принципиальное значение для построения моделей принудительного исполнения налоговых обязанностей. Модель, применяемая в отношении налогоплательщиков – физических лиц, отличается более усложненным характером, поскольку налоговому должнику – непрофессиональному участнику налоговых правоотношений, предоставляется дополнительная возможность добровольного погашения налоговой задолженности. Модель принудительного исполнения налоговых обязанностей по уплате налогов, сборов, страховых взносов налогоплательщиками – физическими лицами рассмотрена с точки зрения системного подхода, сформулированы ее отличительные признаки; определены функции и правила построения; подчеркнута особое значение качественной правовой базы – наличие достаточно определенных норм материального и процессуального права является важнейшим условием надлежащего исполнения налоговых обязанностей в добровольной и принудительной формах.

**Ключевые слова:** налоговая обязанность, налогоплательщик, налоговое право, принудительное исполнение обязанности, налог, налоговые органы.

### **Abstract**

The purpose of the article is to define the peculiarities of enforcement of duties on payment of taxes, fees, insurance contributions of taxpayers - natural persons. The study was conducted in the light of the scientifically sound concept of integral law, according to which tax law is a system of

principles and rules of law contained in various forms of national and international law. Formal, legal, logical, dogmatic methods of understanding tax and legal validity were used. This led the author to conclude that the classification of taxpayers as taxpayers - individuals and taxpayers - organizations, Individual entrepreneurs are central to tax enforcement models. The model applied to taxpayers - natural persons - is more complicated, since the tax debtor is a non-professional party to the tax relationship, Additional voluntary repayment of tax debts. The model of the enforcement of tax duties in the payment of taxes, fees and insurance contributions by taxpayers - natural persons has been examined from the standpoint of a systematic approach, its distinctive features have been formulated, and the functions and rules of construction have been defined; Emphasis is placed on the importance of a quality legal framework - the existence of sufficiently defined rules of substantive and procedural law is an essential condition for the proper discharge of tax obligations in voluntary and compulsory forms.

**Keywords:** Tax duty, taxpayer, tax law, enforcement duty, tax, tax authorities.

Обязанность по уплате законно установленных налогов и сборов является фундаментальной категорией налогового права, относительно которой складывается большинство налоговых правоотношений.

Налоговый кодекс рассматривает ее в качестве модели, образца правомерного поведения лиц, обязанных уплачивать налоги, сборы и страховые взносы. Вместе с тем законодательное закрепление состава юридических фактов, лежащих в основе возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате фискальных платежей, а также механизма исполнения данной обязанности, придает налогообложению «прозрачность», позволяющую налогоплательщикам четко видеть законодательно установленные границы их дозволенного и обязанного поведения в сфере налогообложения.

Обязанность по уплате законно установленных налогов, сборов, страховых взносов можно определить как законодательно установленную меру общественно необходимого поведения в форме безвиновного отчуждения части собственности в целях финансового обеспечения государства и муниципальных образований.

Ее значимость обусловлена тем, что она получила конституционно-правовое закрепление, что позволяет увидеть особую конституционно-правовую связь, складывающуюся между налоговой обязанностью и конституционными правами и свободами. Ее надлежащее исполнение является необходимым условием реализации конституционных прав и свобод [1, с. 17-19]. Налоги выступают важнейшим средством формирования публичных фондов, без которых невозможно обеспечение осуществления прав и свобод. При этом складывается корреспондирующая связь не только между налоговыми правами и обязанностями налогоплательщика, но и между его конституционно-правовой обязанностью и правом требовать от государства наличия необходимых для этого условий.

М.Н. Садчиков обращает внимание на особенности конституционно-правовой обязанности по уплате законно установленных налогов и сборов. Как и ряд других конституционных обязанностей, она не может быть переведена на другое лицо, выступая атрибутом народной власти [1, с. 17-19].

С точки зрения теории государства и права обязанность по уплате законно установленных фискальных платежей относится к числу активных обязанностей, она может быть выполнена только в форме исполнения. Реализация данной меры должного поведения одновременно выступает сложным юридическим фактом, поскольку от налогоплательщика требуется в ряде случаев встать на учет в налоговых органах, вести бухгалтерский и налоговый учет.

Обязанность по уплате налогов, сборов, страховых взносов возлагается на налогоплательщиков только при наличии оснований, установленных Налоговым кодексом Российской Федерации. Их перечень и критерии классификации по-разному определяются специалистами налогового права. На наш взгляд, основания возникновения рассматриваемой

обязанности можно разделить на общие, касающиеся всех налогоплательщиков, и специальные, выделяемые применительно к каждому фискальному платежу.

К первой группе относится наличие необходимых принципов и норм права, определяющих правила действия актов законодательства о налогах во времени, пространстве и по кругу лиц, устанавливающих существенные элементы налогообложения.

Вторую группу образуют обстоятельства объективного характера (например, сроки и порядок уплаты налогов, сборов, страховых взносов). Некоторые ученые к этой же категории относят и обстоятельства субъективного характера, в частности, наличие у налогоплательщика налоговых льгот. Думается, что это не совсем точно, поскольку полное или частичное освобождение от уплаты налога не отменяет обязанность по уплате налогов, сборов, страховых взносов. Просто она исполняется в относительно пассивной форме (относительно, поскольку налогоплательщик должен подтвердить свое право на реализацию рассматриваемой обязанности в льготной вариации).

Содержательно обязанность по уплате фискальных платежей включает в себя обязанность исчислить налог, сбор или страховой взнос и обязанность своевременно уплатить сумму, причитающуюся в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд. Данные обязанности предполагают совершение активных действий налогоплательщиками, налоговые агентами, налоговыми органами. Последним вменяется в обязанность рассчитать суммы налоговых платежей по имущественным налогам, уплачиваемым физическими лицами, отразить всю необходимую информацию в налоговом уведомлении и своевременно направить ее налогоплательщикам.

В соответствии со ст. 45 НК РФ налогоплательщик обязан исполнить налоговую обязанность самостоятельно. В то же время нормами налогового права допускается возможность ее осуществления ответственным лицом консолидированной группы налогоплательщиков (при уплате налога на прибыль), а также иными лицами – любыми субъектами, становящимися участниками налоговых правоотношений в силу свободного волеизъявления. При этом налогово-правовой статус иного лица отличается от налогово-правового статуса налогоплательщика. Поскольку он добровольно уплачивает фискальные платежи за конкретного налогоплательщика, презюмируется, что он действует сознательно и безоговорочно. После того, как иное лицо уплатило налог, закон не разрешает ему изменять свою позицию, требуя возврата из бюджетной системы уплаченных сумм.

Налогоплательщики могут исполнить свои налоговые обязанности досрочно или в указанный актами законодательства о налогах и сборах срок.

Если же этого не происходит, вступает в действие механизм принудительного исполнения налоговой обязанности.

Механизм (модель) принудительного исполнения обязанностей по уплате налогов, сборов, страховых взносов можно определить как систему последовательно осуществляемых действий уполномоченных субъектов, нацеленных на получение бюджетом (внебюджетным фондом) причитающихся ему фискальных платежей путем применения в отношении налогоплательщиков мер налогово-правового принуждения.

Механизм принудительного исполнения налоговой обязанности может быть ранжирован на два вида: один действует в отношении налогоплательщиков – физических лиц, другой – налогоплательщиков-организаций, индивидуальных предпринимателей. Рассматриваемые разновидности существенно отличаются друг от друга.

В случае несвоевременной или неполной уплаты фискального платежа организацией либо индивидуальным предпринимателем налоговые органы, по общему правилу, принимают решение о взыскании налога, сбора, страховых взносов, а также пеней и штрафов за счет принадлежащих должникам наличных, безналичных, электронных денежных средств, а в случае их недостаточности – за счет иного имущества. Неисполнение либо ненадлежащее исполнение налоговой обязанности организацией, индивидуальным предпринимателем влечет за собой вступление в силу автоматического механизма взыскания недоимок и других, связанных с ними налоговых платежей.

Конструкция же принудительного исполнения налоговой обязанности налогоплательщиками – физическими лицами включает в себя два последовательно осуществляемых этапа:

- предупредительный – выражается в обязательном направлении налогоплательщику требования об уплате налога, налогоплательщику предоставляется еще одна возможность добровольного погашения появившейся задолженности вместе с пеней как средством компенсации потерь бюджета, возникших в результате несвоевременного поступления налоговых платежей;
- непосредственный, который может наступить только после завершения предупредительного этапа, т.е. после истечения срока уплаты фискальных платежей и пени, указанных в требовании об уплате налога. Для наступления второго этапа необходимо соблюдение еще одного условия имущественного характера – общая сумма налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, подлежащая взысканию с физического лица должна превышать, по общему правилу, 10 000 руб. [2].

Взыскание недоимок, пеней и штрафов с налогоплательщиков – физических лиц, не имеющих статуса индивидуальных предпринимателей, производится исключительно в судебном порядке. НК РФ четко определены сроки подачи соответствующих требований налоговыми органами. Данные сроки не являются пресекательными. При наличии уважительных причин они могут быть по решению суда восстановлены. При этом, как указал Пленум ВАС РФ, «не могут рассматриваться в качестве уважительных причин пропуска указанных сроков 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» [3].

Многие суды справедливо учитывают, что налоговые органы фактически имеют статус профессионального субъекта налоговых правоотношений, они являются специализированными государственными органами, призванными осуществлять контрольно-надзорную деятельность в сфере налогообложения, знающими принципы и нормы российского права (в том числе, правила обращения в суд с заявлением о взыскании обязательных платежей и санкций) [4].

Институт восстановления судом пропущенного процессуального срока, по мнению Конституционного Суда РФ, является важнейшим средством, позволяющим расширить гарантии судебной защиты прав и законных интересов участников судопроизводства. Суды в каждом случае принимают индивидуальные решения, проводя глубокий анализ фактических обстоятельств дела представленных документов [5].

Судебный порядок взыскания налоговой задолженности с налогоплательщиков – физических лиц может быть реализован в порядке получения налоговыми органами судебного приказа или в общем исковом порядке – налоговые органы правомочны подавать в суды заявления о вынесении судебного приказа и административные иски заявления.

Анализ соответствующих статей НК РФ позволяет выделить две категории судебных приказов: выносимых по спорным и бесспорным требованиям. Предмет последних четко определен нормами налогового права. Ими же предусмотрена возможность восстановления пропущенного срока при наличии уважительных причин.

Отмена судебного приказа не лишает налоговые органы возможности взыскать налоговую задолженность в общем порядке путем подачи соответствующих документов в суд в течение шести месяцев после отмены судебного приказа. Как указал Конституционный Суд РФ «указание данного срока, а также момента начала его исчисления относится к дискреционным полномочиям федерального законодателя и обусловлено необходимостью обеспечить стабильность и определенность публичных правоотношений» [6].

Налоги, сборы, страховые взносы, пени, штрафы с налогоплательщиков – физических

лиц, не имеющих статуса индивидуальных предпринимателей, погашаются за счет принадлежащего им имущества, в том числе, денежных средств, находящихся на счетах в банках, электронных денежных средств, драгоценных металлов на счетах (во вкладах), наличных денежных средств.

В том случае, когда принудительное исполнение налоговой обязанности оказывается невозможным в силу наличия юридических (например, истечение установленных сроков взыскания) или фактических (в частности, смерть налогоплательщика) препятствий данная задолженность может быть в судебном порядке признана безнадежной, она не может быть больше выступать в качестве предмета взыскания.

При этом суды обращают внимание на следующие моменты:

- заявленная задолженность по налогам физического лица не может быть включена в реестр требований кредиторов, если налоговыми органами утрачена возможность принудительного взыскания задолженности в связи с пропуском срока для обращения за взысканием в общем порядке после отмены судебного приказа [7];
- налоговая задолженность, по которой фактически не установлены периоды и основания ее возникновения, не может быть признана по своей природе утраченной к взысканию [8];
- если налоговая задолженность не может быть взыскана принудительно вследствие истечения сроков исковой давности, налогоплательщик вправе сам обратиться с заявлением в суд для признания данной задолженности безнадежной к взысканию [9].

При рассмотрении дел о принудительном исполнении налоговых обязанностей физическими лицами суды руководствуются принципами и нормами права, содержащимися в Налоговом кодексе РФ, Бюджетном кодексе РФ, Кодексе административного судопроизводства РФ, иных нормативных правовых актах. Это дает основания для признания межотраслевого характера института принудительного взыскания недоимок, пеней и штрафов с налогоплательщиков – физических лиц [10, с. 40-46].

Институт принудительного исполнения налоговой обязанности налогоплательщиками – физическими лицами включает в себя нормы как материального, так и процессуального права. Они применяются уполномоченными субъектами только в том случае, когда налогоплательщик добровольно не выполнил возложенную на него меру должного поведения. Действие механизма принудительного взыскания налоговой задолженности ограничено во времени, пространстве и по кругу лиц. Соответствующая правовая основа, как указал Конституционный Суд Российской Федерации, «не предполагает произвольного и бессрочного взыскания сумм налоговой задолженности» [11].

С точки зрения системного подхода механизм принудительного исполнения обязанностей по уплате налогов, сборов, страховых взносов физическими лицами представляет собой совокупность взаимосвязанных между собой элементов:

- цель – обеспечение удовлетворения публичных интересов в формировании публичных фондов, оказание воспитательного воздействия на налогоплательщиков – физических лиц, добровольно не выполнивших свою конституционно-правовую обязанность;
- уполномоченные органы государственной власти;
- налогоплательщики – физические лица, добровольно не исполнившие свою конституционно-правовую обязанность по уплате законно установленных налогов и сборов;
- акты применения права, содержащие конкретные меры финансово-правового принуждения, реализуемые в отношении конкретного налогоплательщика (значение актов применения права обусловлено тем, что реализация каждого из них позволяет последовательно переходить от одной стадии к другой, от одной процедуры к другой);
- результат – полученные бюджетом (внебюджетным фондом) фискальные платежи.

Главным условием эффективного функционирования данного механизма выступает

качественная правовая база, наличие однозначно сформулированных норм материального и публичного права.

Механизм принудительного исполнения обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов физическими лицами обладает следующими признаками:

– имеет государственно-властный характер, так как деятельность уполномоченных органов государственной власти строится на основе убеждения и принуждения (в первую очередь, используются меры убеждения, например, налоговые органы направляют требование об уплате налогов, в котором налогоплательщику еще раз предлагается погасить образовавшуюся задолженность; налогоплательщик вправе добровольно выполнить решение суда, в соответствии с которым он обязан уплатить определенную сумму налоговой задолженности в бюджет соответствующего уровня);

– носит правовой характер, поскольку функционирует на основании принципов и норм права, содержащихся в разнообразных формах национального и международного права;

– действует в отношении определенной категории участников налоговых правоотношений – налогоплательщиков – физических лиц, не имеющих статуса индивидуальных предпринимателей;

– содержательно включает в себя юридические процедуры, нацеленные на правовое принуждение обязанных лиц по исполнению ими налоговых обязанностей;

– инициатором процедур, осуществляемых в рамках рассматриваемого механизма, выступают налоговые органы как органы специальной компетенции, как субъекты, специализирующиеся на осуществлении контрольно-надзорной деятельности в сфере налогообложения;

– основанием приведения в действие механизма является установление факта неуплаты налогов, сборов, страховых взносов налогоплательщиками – физическими лицами.

Назначение механизма принудительного исполнения налоговых обязанностей по уплате налогов, сборов, страховых взносов заключается в содействии успешной реализации налоговой политики государства, реализации принятых социально-экономических программ.

Механизм создан для выполнения следующих функций:

- функции принудительного исполнения физическими лицами возложенной на них конституционно-правовой обязанности по уплате фискальных платежей, отражающей публичные интересы;

- функции формирования публичного денежного фонда, без которого невозможно функционирование современного государства;

- функции воспитательного воздействия на налоговых должников, до сих пор актуально звучит фраза Бенджамине ФранкLINE: «неизбежны только две вещи: налоги и смерть»;

- функции предупреждения ненадлежащего исполнения налоговых обязанностей со стороны других налогоплательщиков.

Механизм принудительного исполнения налоговых обязанностей по уплате налогов, сборов, страховых взносов налогоплательщиками – физическими лицами является составной частью государственного аппарата, механизма государства. Он построен с учетом принципа разделения властей.

Его эффективность во многом зависит от четкого правового закрепления и реализации правил построения и функционирования. Данные правила представляют собой научно разработанные концептуальные идеи, претворение которых позволяет всем элементам рассматриваемого механизма действовать как единое целое. К их числу можно отнести правила прозрачности и открытости; сотрудничества; системности; компетентности; соблюдения профессиональной этики.

**Выводы:** ст. 57 Конституции Российской Федерации закрепляет обязанность каждого уплачивать законно установленные налоги и сборы. В случае ее неисполнения либо ненадлежащего исполнения налоги, сборы, страховые взносы взыскиваются в

принудительном порядке. Модель принудительного исполнения налоговых обязанностей организациями, индивидуальными предпринимателями отличается от механизма принудительного исполнения налоговой обязанности налогоплательщиками – физическими лицами, что обусловлено существенной разницей в их налогово-правовом статусе (налогоплательщики – физические лица не являются профессиональными участниками налоговых правоотношений).

Эффективность принудительного исполнения налоговых обязанностей по уплате налогов, сборов, страховых взносов, в конечном счете, зависит от качественной правовой базы – наличия достаточно определенных норм материального и процессуального права, однозначно толкуемых уполномоченными органами государственной власти.

### **Литература:**

1. *Садчиков М.Н.* Индивидуализация налоговой обязанности // *Налоги.* – 2018. – № 4. – С. 17–19.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ// СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.
3. 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».
4. Апелляционное определение Челябинского областного суда от 06.02.2018 по делу № 11-1771/2018// СПС «Консультант Плюс».
5. Определение Конституционного Суда РФ от 17.07.2018 № 1695-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Воронина Михаила Титовича на нарушение его конституционных прав частями 1 и 2 статьи 95 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации»; Определение Конституционного Суда РФ от 27.03.2018 № 611-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Пономарева Константина Анатольевича на нарушение его конституционных прав частью 2 статьи 95, частью 4 статьи 318 и частью 3 статьи 329 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации»// СПС «Консультант Плюс».
6. 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».
7. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 28.01.2020 № Ф09-8160/19 по делу № А60-40624/2018; Определение Верховного Суда РФ от 08.06.2020 № 309-ЭС20-7270 по делу № А60-40624/2018// СПС «Консультант Плюс».
8. Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 27.02.2019 № 5-КГ18-319// СПС «Консультант Плюс».
9. Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 27.02.2019 № 5-КГ18-319// СПС «Консультант Плюс».
10. *Кайшев А.Е.* Институт принудительного взыскания недоимок, пеней и штрафов с физических лиц в системе налогового права // *Финансовое право.* – 2019. – № 10. – С. 40–46.
11. 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».