

На правах рукописи

Кайшев Андрей Егорович

**ПРИНУДИТЕЛЬНОЕ ИСПОЛНЕНИЕ ОБЯЗАННОСТЕЙ
ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ, СБОРОВ И СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ
ФИЗИЧЕСКИМИ ЛИЦАМИ**

Специальность 12.00.04 - финансовое право;
налоговое право; бюджетное право

Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Москва – 2022

Диссертация выполнена на кафедре финансового права Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия»

Научный руководитель: **Мирошник Светлана Валентиновна** - доктор юридических наук, доцент, профессор кафедры теории права, государства и судебной власти ФГБОУ ВО «Российский государственный университет правосудия», г. Москва

Официальные оппоненты: **Саттарова Нурия Альвановна** - доктор юридических наук, профессор, заведующая кафедрой финансового и экологического права Института права ФГБОУ ВО «Башкирский государственный университет», г. Уфа

Осина Дина Матвеевна, кандидат юридических наук, доцент кафедры теории права и сравнительного правоведения Международно-правового факультета ФГАОУ ВО «Московский государственный институт международных отношений (университет) Министерства иностранных дел Российской Федерации», г. Москва

Ведущая организация: **ФГБОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)»**

Защита состоится 12 апреля 2022 г. в 12:00 часов на заседании диссертационного совета Д 170.003.03, созданного на базе Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия» по адресу: 117418, г. Москва, ул. Новочеремушкинская, д. 69, ауд. 910.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия».

Диссертация и автореферат размещены на официальном сайте Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия» по адресу <http://www.rgup.ru/>.

Автореферат разослан «___» _____ 2022 г.

Ученый секретарь
Диссертационного совета

Е.В. Мигачева

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Основными источниками формирования государственных финансовых ресурсов являются налоговые доходы бюджета. Например, в 2020 г. они составили более 72,5 % от всех поступлений в бюджетную систему¹. В целом объем налоговых доходов консолидированного бюджета РФ за 2020 г. в условиях экономического кризиса, спровоцированного пандемией коронавирусной инфекции, сократился по сравнению с 2019 г. на 4,8 %.

Анализ доходов бюджетной системы России в части налогов, подлежащих уплате физическими лицами (НДФЛ, налог на имущество физических лиц, земельный налог и транспортный налог), показывает, что доходы от уплаты НДФЛ по величине поступлений в государственный бюджет имеют стабильно высокое значение и сохраняют тенденцию к выраженному росту, которая сложилась на протяжении последних лет. Так, если в 2016-2019 гг. поступления НДФЛ росли в среднем на 9,5% год, то в кризисном 2020 г. они увеличились на 7,5%, или на 296,7 млрд руб. Рост этой категории доходов привел и к увеличению их доли в структуре доходов с 18,1% в 2019 г. до 25,3% по итогам 2020 г. На фоне снижения показателей по налогу на имущество организаций поступления налогов на имущество физических лиц по общей сумме оказались выше и перекрыли потери от этого источника. Так, доходы от налога на имущество физических лиц возросли на 11,4% (на 8,1 млрд руб.), а поступления транспортного налога от физических лиц увеличились на 6,4% (на 9,1 млрд руб.). В целом поступления налогов на имущество, уплачиваемых физическими лицами, возросли на 6,1% (на 15,8 млрд руб.)². Несмотря на положительную динамику поступлений поимущественные налоги физических лиц не оказывают существенного влияния на доходную часть бюджетной системы России. Причиной этого являются две системные проблемы: высокая задолженность по уплате поимущественных налогов физических лиц и значительное количество объектов налогообложения физических лиц, не стоящих на налоговом учете³. В тоже время поступления от

¹ Единый портал бюджетной системы Российской Федерации. [Электронный ресурс]. Режим доступа: // http://budget.gov.ru/epbs/faces/p/adf.ctrl-state=mmhgfn1m0_350®ionId=45/

² Данные приводятся по публикации: Анализ тенденций в бюджетно-налоговой сфере России. Итоги 2020 года. [Электронный ресурс]. Режим доступа: // https://www.rea.ru/Documents/Бюджет_итог_2020_2.pdf

³ Регионы Российской Федерации недополучают имущественные налоги // http://audit.gov.ru/press_center/news/37907

страховых взносов, уплачиваемые при выплате доходов физическим лицам, по величине поступлений превышают показатели поступлений налога на прибыль, НДС и НДФЛ. Следовательно, обеспечение своевременной и полной уплаты налогов, сборов и страховых взносов физическими лицами, несмотря на системные проблемы поимущественных налогов физических лиц (налога на имущество физических лиц, земельного налога и транспортного налога), имеет важное значение для формирования доходной части соответствующих бюджетов бюджетной системы России и затрагивает интересы всего общества.

Современные ученые уплату налогов, сборов и страховых взносов физическими лицами рассматривают в двух аспектах: как результат добровольных действий указанных лиц по исполнению налоговой обязанности и как результат действий налогового или иного уполномоченного органа по принудительному исполнению налоговой обязанности этими лицами вследствие неуплаты ими налогов, сборов и страховых взносов.

Исследование действий по принудительному исполнению налоговой обязанности физическими лицами⁴ предполагает проведение анализа современных подходов налогового права к правовому статусу физических лиц, выступающих в качестве участников различных налоговых правоотношений; изучение процесса изъятия денежных средств в доход государства; определение понятий, имеющих системообразующее значение в налоговом праве, выявление элементного состава налоговой обязанности физических лиц, рассмотрение теоретических и правовых аспектов налоговой ответственности, процедуры взыскания недоимок, пеней и штрафов. При этом недоимкой с правовой точки зрения признается сумма задолженности по тому или иному виду налога, сбора или страховых взносов, не поступившая в бюджетную систему государства в результате противоправных действий обязанного лица.

Принудительное исполнение налоговой обязанности вследствие неуплаты налогов, сборов и страховых взносов обязанными лицами обеспечивается силой государственного принуждения и направлено на обеспечение полного поступления

⁴ Здесь и далее – под физическими лицами рассматриваются субъекты, не имеющие статуса индивидуальных предпринимателей.

налогов, сборов и страховых взносов в бюджеты различных уровней бюджетной системы и внебюджетные фонды. Исследование принудительных процедур взыскания с физических лиц сумм недоимок по налогам, сборам и страховым взносам, пеней и штрафов предполагает проведение глубокого правового анализа форм государственного принуждения и применяемых санкций, материальных и процедурных составляющих взыскания недоимок, пеней и штрафов с физических лиц, выявление и разработку налогово-процессуальных средств реализации налогового производства по взысканию недоимок, пеней и штрафов с физических лиц.

Всё вышеизложенное объясняет выбор темы диссертационного исследования, его актуальность и значение.

Степень научной разработанности темы диссертационного исследования.

Способы исполнения обязанности по уплате налогов, сборов и страховых взносов физическими лицами, применяемые меры государственного принуждения в целях принудительного исполнения налоговой обязанности указанными лицами являются предметом широкого исследовательского интереса, поскольку затрагивают социально важную сферу общественных отношений, в рамках которых необходимо обеспечить баланс публичных и частных интересов. Это и обуславливает внимание к этим вопросам в трудах ученых в области общей теории государства и права, гражданского права, административного права, уголовного права, финансового права и иных отраслевых наук.

Большое значение для исследования теоретических вопросов по теме диссертационного исследования имеют труды таких ученых, как С.С. Алексеев, В.П. Божьев, С.Н. Братусь, Л.Д. Воеводин, Н.В. Витрук, В.В. Витрянский, И.А. Галаган, В.М. Горшнев, В.П. Грибанов, П.И. Гришаев, И.Я. Дюрягин, В.В. Ершов, О.С. Иоффе, В.Б. Исаков, С.Ф. Кечекьян, Н.И. Краснов, В.Л. Кулапов, И.А. Иконицкая, Е.А. Крашенинников, О.Э. Лейст, В.В. Лазарев, В.О. Лучин, В.А. Малько, М.Н. Марченко, Н.И. Матузов, А.В. Мелехин, Е.Я. Мотовиловкер, А.В. Мицкевич, А.С. Пиголкин, В.Н. Протасов, Ф. Регельсбер, И.С. Самощенко, Н.Г. Салищева, В.В. Серегина, Н.В. Сорин, Е.А. Суханов, Ю.К. Толстой,

Р.О. Халфина, В.Н. Хропанюк, А.С. Шабуров, М.Д. Шаргородский, Г.Ф. Шершеневич и др.

Основу диссертационного исследования составляют подходы и выводы таких ученых по финансовому и налоговому праву, как А.А. Ашмарина, А.А. Архипов, А.А. Батарин, О.В. Болтинова, А.В. Брызгалин, Л.К. Воронова, Д.В. Винницкий, А.Г. Волков, А.А. Гогин, О.Н. Горбунова, Е.Ю. Грачёва, В.И. Гуреев, М.А. Гурвич, А.В. Демин, В.Ф. Евтушенко, А.С. Емельянов, С.В. Запольский, С.К. Запорожец, Р.Ф. Захарова, А.И. Землин, Н.Н. Злобин, А.А. Исаев, М.В. Сенцова (Карасёва), А.Н. Козырин, М.О. Клейменова, В.А. Кинсбургская, А.А. Копина, Е.Н. Кондрат, М.Ю. Костенко, Е.Г. Костикова, Ю.А. Крохина, В.Е. Кузнеченкова, И.И. Кучеров, Н.П. Кучерявенко, Е.У. Латыпова, Н.И. Малис, С.В. Мирошник, В.В. Мудрых, В.И. Новосёлов, О.А. Ногина, С.Г. Пепеляев, Е.В. Покачалова, А.В. Реут, Е.А. Ровинский, И.В. Рукавишникова, К.А. Сасов, Н.А. Саттарова, О.В. Староверова, В.В. Стрельников, Ю.В. Старых, И.Т. Тарасов, А.С. Титов, Т.Н. Трошкина, Д.В. Тютин, С.С. Тропская, Н.И. Химичева, А.И. Худяков, И.А. Цинделиани, Д.Г. Черник, Н.Н. Черногор, А.Т. Шаукенов, В.А. Яговкина, А.А. Ялбулганов и др.

В процессе исследования были приняты во внимание предложения и других авторов, изложенные и обоснованные в диссертационных трудах, научных публикациях.

В научных исследованиях проблемы принудительного исполнения налоговой обязанности физическими лицами, несмотря на имеющееся многообразие работ, рассматривались только по отдельным направлениям и аспектам, что сохраняет необходимость комплексного изучения теоретических и практических аспектов, связанных с принудительными формами исполнения обязанностей по уплате налогов, сборов и страховых взносов физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями.

Цель и задачи диссертационного исследования заключаются в выработке и обосновании теоретических и практических положений, направленных на раскрытие правовых основ принудительного исполнения налоговых обязанностей физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями; выделении

отличительных черт принудительного исполнения налоговой обязанности посредством применения мер государственного принуждения; выявлении существенных особенностей производства по принудительному взысканию недоимок, пеней и штрафов с физических лиц, не признанных индивидуальными предпринимателями, а также выработке предложений, направленных на совершенствование правового регулирования принудительного исполнения налоговых обязанностей физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями.

Достижение указанной цели определило постановку и решение следующих задач:

- исследовать правовой статус физических лиц, выступающих участниками налоговых правоотношений по исполнению налоговой обязанности;
- провести правовой анализ элементного состава налоговой обязанности физических лиц;
- изучить и проанализировать применяемые к физическим лицам меры государственного принуждения праввосстановительного и карательного характера;
- обосновать выделение института права принудительного исполнения налоговой обязанности физическими лицами;
- определить место института принудительного исполнения налоговой обязанности физическими лицами в системе налогового права;
- исследовать и выявить особенности материально-правовых правоотношений по взысканию недоимок, пеней и штрафов с физических лиц;
- исследовать и выявить особенности процессуально-правовых правоотношений по взысканию недоимок, пеней и штрафов с физических лиц;
- рассмотреть основные концепции налогового процесса, определить понятия налоговой процедуры, налогового производства и стадии налогового процесса;
- рассмотреть досудебные налоговые процедуры по принудительному взысканию недоимок, пеней и штрафов с физического лица, определить содержание понятия налоговой задолженности;
- рассмотреть судебное производство по принудительному взысканию недоимок, пеней и штрафов с физических лиц;

- исследовать подходы к определению давности взыскания налоговой задолженности с физических лиц;

- определить порядок осуществления процессуальных действий в рамках отдельных разновидностей судебного производства по принудительному взысканию налоговой задолженности с физических лиц;

- сформировать предложения по совершенствованию правового регулирования принудительных форм исполнения обязанностей по уплате налогов, сборов и страховых взносов физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями

Объектом исследования являются правоотношения, возникающие при исполнении налоговой обязанности физическими лицами и применении к ним мер государственного принуждения, в том числе принудительных процедур взыскания с них сумм недоимок, пеней и штрафов.

Предметом исследования являются принципы и нормы права, регулирующие правоотношения, складывающиеся в процессе принудительного исполнения физическими лицами своей налоговой обязанности, а также практика применения к физическим лицам принудительных мер взыскания сумм недоимок, пеней и штрафов, концептуальные точки зрения исследователей.

Правовую основу диссертационного исследования составили Конституция Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации и иные правовые акты, содержащие принципы и нормы права по вопросам научного исследования.

Эмпирической базой исследования послужили судебные акты, в том числе акты Конституционного Суда Российской Федерации, Верховного Суда Российской Федерации, Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, иных судов, принятые в процессе применения и/или обобщения практики применения законодательства о налогах и сборах, иного законодательства, содержащего принципы и нормы, направленные на регулирование правоотношений по исследуемой теме. Также эмпирическую основу диссертационного исследования составили правоприменительные, рекомендательные, разъяснительные акты Министерства финансов Российской Федерации (Минфина) и Федеральной

налоговой службы России (ФНС России), статистические и аналитические данные органов государственной власти Российской Федерации и иные источники.

Методологической основой диссертационного исследования выступают общенаучные методы исследования, в частности: общенаучный метод диалектического познания в качестве основного способа всестороннего и объективного познания действительности; метод системно-структурного анализа. В целях изучения и исследования поставленных задач применялись частно-научные методы исследования: структурно-правовой, формально-логический, сравнительно-правовой, метод доктринального толкования, историко-правовой метод.

Научная новизна исследования определяется постановкой и решением научной задачи, имеющей значение для теории финансового права и практики применения законодательства о налогах и сборах, и заключается в расширении научных представлений о теоретической основе, содержании и реализации принудительного исполнения налоговой обязанности физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, в частности:

- уточнены концептуальные подходы к определению критериев, формирующих правовой статус физических лиц, выступающих участниками налоговых правоотношений по исполнению налоговой обязанности и правовой статус физических лиц – несовершеннолетних как участников налоговых правоотношений;
- обобщены подходы к определению элементного состава налоговой обязанности физических лиц и применяемые к физическим лицам меры государственного принуждения праввосстановительного и карательного характера;
- обосновано формирование в системе налогового права института права принудительного исполнения налоговой обязанности физическими лицами и раскрыта его специфика как комплексного правового образования;
- исследованы особенности материально-правовых правоотношений по взысканию недоимок, пеней и штрафов с физических лиц, а также раскрыты особенности процессуально-правовых правоотношений по взысканию недоимок, пеней и штрафов с физических лиц;

- обобщены и систематизированы основные концепции налогового процесса, представлена авторская трактовка понятия налоговой процедуры, налогового производства и стадии налогового процесса;

- выявлены проблемные вопросы реализации досудебной налоговой процедуры по принудительному взысканию недоимок, пеней и штрафов с физических лиц и особенности судебного производства по принудительному взысканию недоимок, пеней и штрафов с физических лиц в рамках отдельных разновидностей судебного производства;

- сформированы предложения по совершенствованию правового регулирования принудительного исполнения обязанности по уплате налогов, сборов и страховых взносов физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, в том числе, по переходу к внесудебному порядку.

В результате проведённого исследования на защиту выносятся следующие новые положения или положения, содержащие элементы новизны.

1. Обосновано формирование института права – принудительного исполнения налоговой обязанности физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями⁵, который представляет собой систему принципов и норм как материального, так и процессуального права. Рассматриваемый институт носит межотраслевой характер.

2. Установлено, что правовое регулирование определения момента возникновения обязанности по уплате налогов физическими лицами осуществляется дифференцировано в зависимости от вида налога. На примере поимущественных налогов (земельного налога, транспортного налога, налога на имущество физических лиц) раскрыта роль соблюдения соответствующих процедур исчисления налога для возникновения обязанности по уплате соответствующего налога, поскольку определение момента возникновения обязанности по уплате поимущественных налогов (земельного налога, транспортного налога, налога на имущество физических лиц) имеет значение для реализации принудительного порядка исполнения обязанности по их уплате.

⁵ Далее – физические лица.

3. Выявлено, что *налоговая дееспособность физического лица имеет общие условия наступления*, которые связаны с достижением физическим лицом 18-летнего возраста, и *специальные условия наступления*, которые имеют взаимосвязь с гражданской и трудовой дееспособностью. *Специальные условия наступления* налоговой дееспособности физического лица связаны с различными юридическими фактами: вступлением в трудовые правоотношения, вступлением в брак, признанием гражданина полностью дееспособным (эмансипация). Несовершеннолетние физические лица, вступившие в трудовые отношения и получающие доходы, имеют *частичную налоговую дееспособность*, позволяющую им реализовывать свою обязанность самостоятельно платить налоги.

4. Определены и раскрыты особенности переложения обязанностей по уплате налогов, сборов и страховых взносов с физических лиц, не достигших совершеннолетия, на третьих лиц, и обосновано, что третьи лица могут нести такую обязанность только в случаях, прямо предусмотренных федеральными законами. Такими лицами могут являться только законные представители несовершеннолетних. В действующих нормах законодательства о налогах и сборах не содержится положений, определяющих порядок исполнения, в частности, родителями, которые являются специальными субъектами налоговых отношений, как законными представителями несовершеннолетних, обязанности по уплате налогов. Как следствие обосновывается, в зависимости от достижения определенного возраста несовершеннолетнего, дифференциация порядка исполнения законными представителями обязанностей по уплате налогов, а именно до 14 лет определять его в долевом порядке, а с 14 лет до 18 лет в субсидиарном порядке.

5. Доказано, что такое основание для прекращения принудительного исполнения налоговой обязанности с физических лиц, как признание безнадежными к взысканию недоимок, задолженности по пеням и штрафам, как принятие судом акта, в соответствии с которым налоговый орган утрачивает возможность взыскания недоимки, задолженности по пеням и штрафам в связи с истечением установленного срока их взыскания, в том числе вынесения им определения об отказе в восстановлении пропущенного срока подачи заявления в суд о взыскании недоимки, задолженности по пеням и штрафам, формируется на основе сложного состава

юридических фактов, закреплённых как нормами материального, так и процессуального права и не носит единообразного характера для всех видов налогов, уплачиваемых физическими лицами, что обусловлено моментом возникновения обязанности по уплате налога и моментом реализации налоговыми органами полномочий принудительного порядка исполнения. Выявлены различные подходы в правоприменительной практике по исчислению сроков, позволяющих отказать налоговому органу в применении принудительного порядка исполнения налоговой обязанности с физических лиц.

6. Анализ такого основания для отказа в принудительном исполнении налоговой обязанности с физических лиц, как предусматриваемое федеральным законом списание недоимок по поимущественным налогам, образовавшимся у физических лиц по состоянию на 1 января 2015 г., и задолженности по пеням, начисленным на указанную недоимку, позволил выявить имеющиеся в законодательстве противоречия, создающие препятствия для реализации положений закона в части определение момента формирования недоимки, подлежащей списанию, и момента определения суммы штрафов, подлежащей списанию.

7. На основе анализа национальных правовых актов и правоприменительной практики сделан вывод об имеющемся в законодательстве о налогах и сборах отсутствии надлежащего правового регулирования, процедур реализации налоговыми органами полномочий по принудительному исполнению налоговых обязанностей и обусловленных этим юридически значимых действий:

- выявление сумм налога, сумм сбора или суммы страховых взносов, не уплаченных в установленный законодательством о налогах и сборах срок в отношении физических лиц;

- извещение налогоплательщика о неуплаченной сумме налога, сумм сбора или суммы, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога;

- выполнение досудебных процедур разрешения разногласий с налогоплательщиками;

- соблюдение сроков реализации процедур принудительного взыскания сумм налога, сумм сбора или суммы страховых взносов.

8. Установлено, что сложившаяся правоприменительная практика налоговых органов, исключая возврат наследникам умершего (объявленного умершим) налогоплательщика суммы, излишне уплаченного им (излишне взысканного налоговыми органами) ранее налога (сбора, страховых взносов, пеней, штрафа), противоречат принципам и нормам права, регулирующим налоговые правоотношения. Теоретически обосновано, что в действующей системе правового регулирования налоговых правоотношений налоговые органы не вправе отказывать в возврате излишне уплаченной или взысканной суммы налога наследникам умершего (объявленного умершим) налогоплательщика.

Теоретическая значимость диссертационного исследования выражается в том, что его положения и выводы дополняют систему теоретических положений науки финансового права. На основе систематизации научных взглядов на правовой статус физических лиц, выступающих в качестве участников налоговых правоотношений, исследованы теоретические и практические подходы к исполнению физическими лицами обязанностей по уплате налогов, сборов и страховых взносов, выявлены особенности добровольного исполнения физическими лицами своей налоговой обязанности. Также обосновано формирование правового института принудительного исполнения налоговой обязанности физическими лицами, включающего использование досудебных и судебных принудительных процедур исполнения налоговой обязанности физическими лицами. На основе исследования материально-правовых и процедурно-правовых особенностей принудительного исполнения налоговой обязанности сформированы подходы к принудительным процедурам взыскания налоговой задолженности с физических лиц, определены существенные особенности налогового и судебного производства по принудительному исполнению налоговой обязанности физическими лицами. В диссертационной работе систематизируются и подвергаются анализу различные научные взгляды на принудительные формы исполнения обязанностей по уплате налогов, сборов и страховых взносов физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, а также содержатся положения, которые могут использоваться для проведения дальнейших научных исследований.

Практическая значимость диссертационного исследования заключается в том, что теоретические выводы и практические рекомендации диссертации могут быть реализованы в правотворческой деятельности для совершенствования существующего законодательства, в частности, законодательства о налогах и сборах, законодательства об административном и гражданском судопроизводстве, гражданского и семейного законодательства Российской Федерации и правоприменительной практики органов государственной власти.

Результаты исследования имеют непосредственное отношение к практике деятельности судебных органов и налоговых органов Российской Федерации по взысканию недоимок, пеней и штрафов с физических лиц.

Исследование процедур принудительного взыскания налоговой задолженности может представлять интерес для работников судебной системы и налоговых органов, теоретиков права и практических работников в сфере налогообложения.

Содержащиеся в работе теоретические выводы и практические предложения могут быть использованы в учебном процессе при чтении курсов «Финансовое право», «Налоговое право» и при преподавании смежных дисциплин, а также в научно-исследовательской работе.

Степень достоверности результатов исследования обеспечивается разносторонним анализом достижений юридической науки в предметной области исследования, а также разнообразием избранной методики научного осмысления теоретической, правовой и эмпирической основы диссертации.

Апробация результатов исследования. Основные теоретические положения и выводы диссертации нашли отражение в ряде научных публикаций, опубликованных в научных журналах, индексируемых в международной системе Scopus, в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации, а именно в 9 научных статьях общим объемом 6,49 п.л., а также в иных изданиях.

Основные теоретические и практические положения диссертационного исследования были изложены в форме докладов на международных и иных конференциях: на Международной научно-практической конференции на тему:

«Налоговая система Российской Федерации в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты» (г. Москва, РГУП, 30 ноября – 1 декабря 2018 г.); на Межвузовской научной конференции, проводимой на базе кафедры административного и финансового права Юридического института Российского университета дружбы народов, на тему: «Актуальные проблемы административного, финансового и информационного права в России и за рубежом» (г. Москва, РУДН, 25 января 2019 г.); на XVI Международной научно-практической конференции на тему: «Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2018 г.» (г. Москва, МГУ, 12 – 13 апреля 2019 г.); на Международной научно-практической конференции «Бюджетная система государства в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты» (г. Москва, РГУП, 29 – 30 ноября 2019 г.); на Международной научно-практической конференции «Финансовое право в цифровую эпоху» (г. Москва, 27 ноября 2020 г.).

Апробация диссертационного исследования была также проведена в процессе ее подготовки и обсуждения на кафедре финансового права Российского государственного университета правосудия.

Структура диссертационной работы predetermined целью и задачами исследования. Диссертационное исследование состоит из введения, двух глав, каждая из которых разделена на три параграфа, заключения и библиографии.

СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении обосновывается актуальность темы исследования и степень ее научной разработанности, определены объект и предмет исследования, его цели, задачи, раскрыты теоретическая, методологическая, нормативная и эмпирическая основы работы, обоснована ее научная новизна и сформулированы положения, выносимые на защиту, определены теоретическая и практическая значимость итогов работы, приведены сведения об апробации и внедрении полученных результатов, а также о структуре диссертации.

Глава первая «Концепция исполнения налоговой обязанности

физическими лицами» включает три параграфа. В параграфе 1.1. **«Физические лица как участники налоговых правоотношений, связанных с исполнением налоговой обязанности»** анализируются правоотношения, связанные с добровольным и принудительным исполнением физическими лицами - налогоплательщиками обязанностей по уплате налогов, сборов и страховых взносов, а также их правовой статус и правосубъектность; выявляются недостатки законодательного обеспечения этой сферы налоговых правоотношений и вносятся предложения по совершенствованию правового регулирования в целях их устранения.

Отмечается, что термин «физическое лицо» обозначает индивидуального субъекта права и относится к специальным юридическим понятиям. Физическое лицо как субъект налогового права, наделенное правосубъектностью, имеет потенциальную возможность стать субъектом налогового правоотношения, а вступая в конкретные налоговые правоотношения и реализуя при этом свои права и исполняя обязанности, становится участником налогового правоотношения. Понятие «субъект налогового правоотношения» является родовым, отражает особенности, присущие участникам налоговых правоотношений, и занимает промежуточное место среди понятий «субъект налогового права» и «участник налоговых правоотношений».

Физические лица, имеющие статус налогоплательщика, обладают общими признаками, характерными для субъекта налогового права, и специфическими признаками, которые характерны для носителей этого статуса. *Налоговая правоспособность физического лица* возникает с момента рождения, а *налоговая дееспособность физического лица* имеет общие условия наступления, которые связаны с достижением физическим лицом 18-летнего возраста, а также *специальные условия наступления*, которые имеют взаимосвязь с гражданской и трудовой дееспособностью. *Специальные условия наступления* налоговой дееспособности физического лица связаны с различными юридическими фактами: с вступлением в трудовые отношения, вступлением в брак, признанием гражданина полностью дееспособным (эмансипация). Несовершеннолетние физические лица, вступившие в трудовые отношения и имеющие доходы, приобретают *частичную налоговую*

дееспособность, позволяющую им реализовывать свое право самостоятельно платить налоги за счет полученных доходов.

Переложение налоговой обязанности физических лиц, не достигших восемнадцатилетнего возраста (совершеннолетия), недееспособных и безвестно отсутствующих лиц, осуществляется только на лиц, которые прямо указаны в законе в качестве таковых (ст. 56, 64 СК РФ, ст. 26, 28 ГК РФ, ст. 51 НК РФ), а именно на законных представителей (родителей или усыновителей), опекунов или попечителей, поэтому данную категорию лиц следует относить к самостоятельной группе налогоплательщиков, обладающих специальной налоговой правосубъектностью.

В параграфе 1.2. «Правовые основы исполнения налоговой обязанности физическими лицами и правовые последствия за ее неисполнение» проведен правовой анализ элементного состава налоговой обязанности физических лиц, изучены и проанализированы применяемые к физическим лицам меры государственного принуждения праввосстановительного и карательного характера. Отмечено, что налоги, сборы и страховые взносы являются правовой формой возложения налоговой обязанности на налогоплательщиков. Исполнение налогоплательщиком, плательщиком сборов или плательщиком страховых взносов своей обязанности по уплате законно установленных налогов, сборов и страховых взносов заключается в их уплате своевременно и в полном объеме.

Содержание налоговой обязанности включает определенную совокупность элементов, к числу которых относят возникновение, исполнение, изменение и прекращение налоговой обязанности.

Возникновение налоговой обязанности у физических лиц обусловлено наличием материальных оснований. К материальным основаниям возникновения налоговой обязанности относится *совокупность трех юридических фактов*: наличие у налогоплательщика объекта обложения налогом; наличие непосредственной связи между объектом и субъектом налога; наступление срока уплаты налога. Получение уведомления об уплате налогов в совокупности с другими вышеперечисленными юридическими фактами является основанием для возникновения у физического лица обязанности заплатить поимущественные налоги. Следовательно, обязанность уплатить поимущественные налоги возникает у физических лиц на основании

сложного юридического факта, составной частью которого выступают ненормативный акт (акт индивидуального регулирования) налогового органа – налоговое уведомление об уплате поимущественных окладных налогов (налога на имущество физических лиц, транспортного и земельного налогов), исчисление которых осуществляют налоговые органы.

Изменение налоговой обязанности связано с изменением сроков уплаты соответствующего платежа в бюджет в связи с переносом установленного законом срока уплаты налога, сбора или страховых взносов на более поздний срок в форме предоставления отсрочки, рассрочки или инвестиционного налогового кредита либо в связи с перерасчетом суммы ранее исчисленных налогов, уплачиваемых физическими лицами вследствие изменения кадастровой стоимости объектов обложения налогами (земельных участков и недвижимости), либо если поимущественные налоги (земельный, транспортный и налог на имущество физических лиц) неправильно были исчислены налоговым органом. Применительно к физическим лицам в части уплаты ими налогов, сборов и страховых взносов может применяться только отсрочка или рассрочка по заявлению физического лица.

Исполнение налоговой обязанности включает действия по исчислению налоговых платежей и действия по их уплате в соответствующий бюджет. Уплата налога может осуществляться в двух формах: добровольной и принудительной. Добровольная форма уплаты налоговых платежей – результат действий налогоплательщика по исполнению налоговой обязанности. Уплата налогов, сборов и страховых взносов за физических лиц, не достигших совершеннолетия, осуществляется законными представителями несовершеннолетних. Действующими принципами и нормами права не определяется порядок исполнения налоговой обязанности несовершеннолетних детей их законными представителями. Законные представители осуществляют правомочия по управлению данным имуществом, в том числе исполняют обязанности по уплате налогов в отношении этого имущества, несут имущественную ответственность по сделкам малолетних детей, а также за причиненный ими вред. Переложение на родителей (усыновителей или опекунов, попечителей) ответственности за неисполнение налоговой обязанности несовершеннолетних детей стало устоявшейся практикой правоприменения.

Представляется, что и несовершеннолетние налогоплательщики, и их законные представители в условиях отсутствия четкого законодательного закрепления привлекаются к так называемой безвиновной ответственности.

Полагаем, что следует разграничить обязанности родителей по уплате налоговых платежей за своих несовершеннолетних детей, не достигших 14-летнего возраста и достигших 14-летнего возраста; внести в Налоговый кодекс РФ изменения, касающиеся возложения на родителей (усыновителей, опекунов, попечителей) дополнительной обязанности по уплате налогов за несовершеннолетних детей с учетом возрастных особенностей, а также ответственности за ее неисполнение. В частности, установить, что: 1) выполнение налоговой обязанности несовершеннолетнего, не достигшего четырнадцати лет (малолетнего), в соответствии со ст. 28 ГК РФ осуществляют его родители (усыновители или опекуны) на условиях равного (долевого) распределения между ними этой обязанности; 2) выполнение налоговой обязанности несовершеннолетнего, достигшего возраста четырнадцать лет и реализовавшего свою трудовую дееспособность и получающего доходы, т.е. имеющего *частичную налоговую дееспособность*, осуществляется им самостоятельно. Родители (усыновители или опекуны) отвечают по обязательствам несовершеннолетнего, достигшего возраста четырнадцать лет, на субсидиарных условиях в случае отсутствия либо недостаточности личных средств несовершеннолетнего для исполнения налоговой обязанности.

Принудительная форма исполнения налоговой обязанности – это процедура взыскания по инициативе налоговых органов неуплаченных в срок обязательных платежей, в результате которой погашаются налоговые претензии государства.

Прекращение налоговой обязанности физических лиц обусловлено: 1) моментом уплаты обязательных платежей в бюджеты различных уровней; 2) смертью налогоплательщика или датой признания его умершим; 3) моментом возникновения иных обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение налоговой обязанности. Каждое из оснований прекращения налоговой обязанности имеет свои особенности. Некоторые основания прекращения налоговой обязанности требуют определенных корректировок. Так, признание налоговой

задолженности безнадежной к взысканию при определенных Законом №436-ФЗ⁶ обстоятельствах является одним из оснований прекращения налоговой обязанности физического лица. В целях надлежащей реализации положений данного закона представляется необходимым: *во-первых*, пункт 3 статьи 45 Налогового кодекса РФ дополнить подпунктом 10, содержащим еще одно обстоятельство, когда налоговая обязанность считается исполненной: «10) со дня признания законом безнадежными к взысканию суммы недоимок по налогам, сборам и страховым взносам»; *во-вторых*, в ст. 12 Закона № 436–ФЗ внести изменения, дополнив пунктом 5 следующего содержания: «5. Установить, что признаются безнадежными к взысканию и подлежат списанию налоги, указанные в пунктах 1 и 2 настоящей статьи, образовавшиеся к уплате до 1 января 2015 года включительно».

В параграфе 1.3. «Институт принудительного исполнения налоговой обязанности физическими лицами в системе налогового права» детально исследуется система налогового права, обосновывается выделение в данной системе правового института принудительного исполнения налоговой обязанности физическими лицами; определяется место института принудительного исполнения налоговой обязанности физическими лицами в системе налогового права.

Принудительное исполнение налоговой обязанности физическими лицами в совокупности включает досудебную налоговую процедуру по принудительному взысканию недоимки, пени и штрафа и судебное производство по взысканию с физических лиц недоимок, пеней и штрафов.

Предметом регулирования института права - принудительного исполнения налоговой обязанности физическими лицами выступают правоотношения, связанные с реализацией досудебной налоговой процедуры по принудительному взысканию недоимок, пеней, санкций и судебного производства по принудительному взысканию недоимок, пеней и штрафов с физических лиц.

Регулирование правоотношений в рамках межотраслевого (комплексного) института права - принудительного исполнения налоговой обязанности физическими

⁶ Федеральный закон от 28.12.2017 № 436-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации" // Российская газета (специальный выпуск), № 297с, 31.12.2017.

лицами осуществляется комплексным методом правового регулирования, сочетающим в большей степени императивный метод в форме предписаний и запретов и в меньшей степени диспозитивный метод в форме незначительной доли дозволений.

Межотраслевой (комплексный) институт принудительного исполнения налоговой обязанности физическими лицами – регулирует сравнительно небольшую группу однородных и взаимосвязанных правоотношений, близких по содержанию. При реализации принудительного исполнении налоговых обязанностей важное значение имеют не только принципы и нормы налогового права, но и иной отраслевой принадлежности, в частности, конституционного права, гражданского права, семейного права, процессуальных отраслей права и иных отраслей права. Рассматриваемый институт носит межотраслевой характер.

Глава вторая «Принудительные процедуры взыскания недоимок, пеней и штрафов с физических лиц: материально-правовые и процессуально-правовые особенности» состоит из трех параграфов. **В параграфе 2.1. «Материально-правовые и процессуально-правовые особенности взыскания сумм недоимок, пеней и штрафов с физических лиц»** исследуются и выявляются особенности материально-правовых и процессуально-правовых правоотношений по взысканию недоимок, пеней и штрафов с физических лиц; рассматриваются основные концепции налогового процесса, определяются понятия налоговой процедуры, налогового производства и стадии налогового процесса.

Взыскание недоимок, пеней и штрафов с правовой точки зрения – это реализация государством мер налогово-процессуального принуждения, направленных на должное исполнение налогоплательщиком возложенных на него налоговых обязанностей и мер наказания за допущенные правонарушения. К материальным правоотношениям по взысканию налоговой заложенности относятся правоотношения по принудительному взысканию недоимок, пеней и штрафов, которые реализуются соответствующими процессуальными правовыми средствами.

Налоговый процесс включает совокупность материальных и соответствующих им процессуальных правоотношений, а также совокупность материально-правовых и налогово-процессуальных принципов, норм и налогово-процессуальных

юридических фактов. *Налоговый процесс* – особый регламентированный порядок применения охранительных налогово-правовых норм. *Налоговое производство* – процессуальная форма определенных типов процедурных правоотношений, включающая организационную деятельность в сфере налогообложения, определяющую процессуальный порядок профессионального разбирательства индивидуально-конкретных дел. Любая процедурно-процессуальная деятельность имеет последовательное и специализированное разграничение на стадии. *Стадия налогового процесса* – относительно отграниченная часть налоговой процедуры или налогового производства, объединенная совокупностью процессуальных форм, методов, действий, направленных на достижение определенной самостоятельной цели.

Досудебная налоговая процедура по принудительному взысканию недоимок, пеней и штрафов с физического лица реализуется в определенной процессуальной форме – в рамках налогового процесса (юрисдикционного производства), имеющего последовательное и специализированное разграничение на стадии. Судебное производство по взысканию с физических лиц недоимок, пеней и штрафов не относится к процессуальным правоотношениям, которые реализуются в рамках налогового процесса.

В параграфе 2.2. «Досудебная налоговая процедура по принудительному взысканию недоимок, пеней и штрафов с физических лиц» рассмотрена досудебная налоговая процедура, направленная на принудительное взыскание недоимок, пеней и штрафов с физических лиц. Обосновывается возможность перехода на внесудебный порядок взыскания налоговой задолженности с физических лиц.

Принудительные меры по взысканию налоговой задолженности применяются последовательно и включают два этапа. *Первый этап* представляет собой обязательную досудебную налоговую процедуру, которая регламентируется законодательством о налогах и сборах. Данный этап направлен на подготовку материалов для принудительного взыскания недоимок, пеней и штрафов с физического лица через суд. *Второй этап* – судебное производство по взысканию

недоимок, пеней и штрафов за счет имущества налогоплательщика - физического лица регулируется принципами и нормами процессуального законодательства.

Анализ действующего законодательства и сложившейся правоприменительной практики позволяет нам прийти к выводу о том, что введение бесспорного внесудебного порядка взыскания обязательных платежей и санкций с физических лиц не повлечет за собой несоразмерного ограничения их прав при условии, если налогоплательщикам - физическим лицам гарантируется право на судебную защиту (судебное обжалование решений и действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц) и проверку судом притязаний налогового органа.

По нашему мнению, в случае неуплаты или неполной уплаты налога физическим лицом в установленный срок его обязанность по уплате налога может быть исполнена принудительно путем взыскания причитающихся налоговых сумм на основании решения налогового органа (бесспорный порядок), если данный порядок будет нормативно закреплён и соблюдение бесспорного порядка взыскания с налогоплательщика - физического лица налоговых платежей будет обеспечиваться гарантией последующего судебного контроля в форме реализации права налогоплательщика на обжалование соответствующего решения налогового органа в вышестоящий налоговый орган или в суд и приостановлением исполнения этого решения, соответственно, вышестоящим налоговым органом или судом.

В параграфе 2.3. «Судебное производство по принудительному взысканию недоимок, пеней и штрафов с физических лиц» рассмотрены особенности судебного производства по принудительному налоговой задолженности с физических лиц; исследованы подходы к определению давности взыскания налоговой задолженности с физических лиц; определен порядок осуществления процессуальных действий в рамках отдельных разновидностей судебного производства по принудительному взысканию налоговой задолженности с физических лиц; сформированы предложения по совершенствованию правового регулирования принудительных форм исполнения налоговой обязанности физическими лицами.

Принудительное взыскание налоговой задолженности за счет имущества физического лица производится в соответствии с КАС РФ в рамках трех видов

производств, два из которых связаны между собой, но не идентичны, третье (упрощенное) применяется, если суммы взыскания незначительны.

Некоторая категория дел по взысканию налоговой задолженности с физических лиц подлежит рассмотрению в рамках гражданского судопроизводства. Это дела по требованиям налоговых органов: о взыскании налоговых долгов с наследников, вступивших в наследство после смерти налогоплательщика, за которым числилась недоимка по обязательным платежам; о принудительном взыскании неосновательно полученных льгот по налогам; о привлечении уполномоченных лиц организации к деликтной ответственности за причинение вреда публично-правовому образованию неуплатой организацией налогов.

В заключении излагаются основные выводы проведенного исследования и рекомендации по изменению действующего законодательства.

**По теме диссертационного исследования автором опубликованы
следующие работы**

**Публикации в ведущих рецензируемых научных журналах,
рекомендованных Высшей аттестационной комиссией Министерства
образования и науки Российской Федерации**

1. Кайшев А.Е. Меры финансово-правовой ответственности за неуплату налогов (сборов) в установленные сроки: теоретико-правовые аспекты [Текст] / А. Е. Кайшев // Финансовое право. - 2016. - № 12. - С. 28-32. – 0,67 п.л.

2. Кайшев А.Е. О материально-правовых особенностях взыскания недоимок, пеней и штрафов с физических лиц [Текст] / А. Е. Кайшев // Право и государство: теория и практика. - 2016. - № 12. - С. 72 – 75. – 0,54 п.л.

3. Кайшев А.Е. О правовой природе налоговой ответственности [Текст] / А. Е. Кайшев // Право и государство: теория и практика. - 2017. - № 1. - С. 85-88. – 0,53 п.л.

4. Кайшев А.Е. Физические лица как субъекты налогового права [Текст] / А. Е. Кайшев // Финансовое право. - 2018. - № 3. - С. 36 - 41. – 0,7 п.л.

5. Кайшев А.Е. Упрощенная форма судебного производства по принудительному взысканию недоимок, пеней и штрафов с физических лиц [Текст] / А. Е. Кайшев // Финансовое право. 2019. № 4. С. 34 - 40. – 0,99 п.л.

6. Кайшев А.Е. К вопросу о взыскания налоговых недоимок организаций с руководителей и учредителей [Текст] / А. Е. Кайшев // Финансовое право. 2020. №10. С.22-25. – 0,5 п.л.

7. Кайшев А.Е. Актуальные проблемы принудительного исполнения налоговой обязанности физическими лицами [Текст] / А. Е. Кайшев // Аграрное и земельное право. 2021. №9 (201). С. 91-97. – 1,0 п.л.

8. Кайшев А.Е. Актуальные проблемы правового регулирования налоговых правоотношений с участием физических лиц [Текст] / А. Е. Кайшев // Финансовое право. 2021. №10. С. 37-44. - 1,06 п.л.

Публикации в научных журналах, индексируемых Scopus

9. Andrey Kayshev COMPULSORY COLLECTION OF TAX LIABILITIES, PENALTIES AND FINES FROM INDIVIDUALS-TAX PAYERS // Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues Volume 23, Issue 1, 2020 (1544-0044-23-1-452) (Андрей Кайшев ПРИНУДИТЕЛЬНОЕ ВЗЫСКАНИЕ НАЛОГОВ, ПЕНЕЙ И ШТРАФОВ С ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ-НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ // Журнал по правовым, этическим и нормативным вопросам Том 23, Выпуск 1, 2020 (1544-0044-23-1-452). - 0,5 п.л.

Учебные пособия

10. Налоговые споры в практике Верховного Суда Российской Федерации: правовые позиции за 2014 - 2015 гг.: научно-практическое пособие / И. А. Цинделиани, А. В. Чуряев, А. Е. Кайшев и др. / под ред. И. А. Цинделиани. - М.: Проспект, 2017. - 528 с. –4,7 п.л. (33 п.л. /7)

11. Налоговое право в решениях Верховного суда Российской Федерации: учебное пособие / под ред. И.А. Цинделиани. - М.: Проспект, 2020. - 760 с. – 5,2 п.л. (47,5 п.л. /9)

12. Налоговое право в судебной практике Верховного Суда Российской Федерации: учебное пособие / под ред. И.А. Цинделиани. - М.: Проспект, 2021. - 640 с. – 4,4 п.л. (40,0 п.л. /9)

Публикации в иных изданиях

13. Кайшев А.Е. О некоторых формах судебного производства по принудительному взысканию недоимок, пеней и штрафов с физических лиц // Актуальные проблемы административного, финансового и информационного права в России и за рубежом:

материалы межвузовской научной конференции на базе кафедры административного и финансового права Юридического института Российского университета дружбы народов. Москва, 25 января 2019 г. – Москва: РУДН, 2019. – С. 139-148. – 0,55 п.л.

14. Кайшев А.Е. Институт принудительного взыскания недоимок, пеней и штрафов с физических лиц в системе налогового права // Налоговая система Российской Федерации в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты: Материалы Международной научно-практической конференции. Москва, 30 ноября – 1 декабря 2018 г. — М.: РГУП, 2019. С. 254-266. – 0,9 п.л.

15. Кайшев А.Е. Внесудебный порядок взыскания обязательных платежей с физических лиц как инструмент формирования доходов бюджетов публично-правового образования // Бюджетная система государства в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты: Материалы Международной научно-практической конференции. Москва, 29-30 ноября 2019 г. — М.: РГУП, 2020. С. 557-567. – 0,61 п.л.

16. Кайшев А. Е. Налоговая амнистия как основание прекращения налоговой обязанности физического лица // Финансовое право в цифровую эпоху: материалы Международной научнопрактической конференции. Москва, 27 ноября 2020 г. — М.: РГУП, 2021. – С. 512 - 521. – 0, 68 п.л.