

**Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования
«РОССИЙСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ПРАВОСУДИЯ»**

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

Диссертация на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель
Доктор юридических наук, доцент
Мирошник Светлана Валентиновна

Москва – 2022

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение.....	3
Глава 1. Концепция исполнения налоговой обязанности физическими лицами	
1.1. Физические лица как участники налоговых правоотношений, связанных с исполнением налоговой обязанности.....	18
1.2. Правовые основы исполнения налоговой обязанности физическими лицами и правовые последствия за ее неисполнение.....	45
1.3. Институт принудительного исполнения налоговой обязанности физическими лицами в системе налогового права.....	113
Глава 2. Принудительные процедуры взыскания недоимок, пеней и штрафов с физических лиц: материально-правовые и процессуально-правовые особенности	
2.1. Материально-правовые и процессуально-правовые особенности взыскания сумм недоимок, пеней и штрафов с физических лиц.....	130
2.2. Досудебная налоговая процедура по принудительному взысканию недоимок, пеней и штрафов с физических лиц.....	153
2.3. Судебное производство по принудительному взысканию недоимок, пеней и штрафов с физических лиц.....	176
Заключение	216
Библиография.....	245

Введение

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

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

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 учете¹. В тоже время поступления от 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 лицами² 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

¹ Регионы Российской Федерации недополучают имущественные налоги // http://audit.gov.ru/press_center/news/37907

² Здесь и далее – под физическими лицами рассматриваются субъекты, не имеющие статуса индивидуальных предпринимателей.

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 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 правосстановительного 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 предпринимателями¹, 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

¹ Далее – физические лица.

для реализации принудительного порядка исполнения обязанности по их уплате.

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, исключающая 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.

Глава 1. Концепция исполнения налоговой обязанности физическими лицами

1.1. Физические лица как участники налоговых правоотношений, связанных с исполнением налоговой обязанности

Важнейшим элементом исполнения налоговой обязанности является субъект, на которого законодатель возлагает обязанность уплачивать законно установленные налоги, сборы, страховые взносы. К числу таких субъектов принадлежат физические лица. Понятие «физическое лицо» обозначает индивидуального субъекта права и относится к специально юридическим понятиям¹. Термином «физическое лицо» в налоговых правоотношениях охватываются все индивидуальные субъекты, пребывающие на территории государства: граждане Российской Федерации, иностранцы и лица без гражданства. Понятие «гражданин» не охватывает всех названных субъектов, поскольку используется для специфической социально-правовой характеристики физического лица, через которую прослеживается устойчивая юридическая связь индивида с государством, определяющая его правовое положение в государстве и обществе².

Понятие «физические лица» установлено в ст. 11 Налогового кодекса РФ. Согласно указанной норме, физические лица – это граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства. Сформулированное таким образом понятие подчеркивает, что налогово-правовой статус физического лица в налоговых правоотношениях не зависит ни от гражданства лица, ни от возраста, ни от рода деятельности, которой занимается это лицо.

Положения Федерального закона от 31.05.2002 № 62-ФЗ «О гражданстве Российской Федерации»³ (ст.3) к гражданам Российской Федерации относят физических лиц, имеющих гражданство Российской Федерации, под которым

¹ Братусь С. Н. Юридические лица в советском гражданском праве. М., 1947. С. 63.

² Бегичев Б. К. Трудовая правоспособность советских граждан. М., 1972. С. 7.

³ Федеральный закон от 31.05.2002 № 62-ФЗ «О гражданстве Российской Федерации» // Российская газета. 2002. 05 июня. № 100.

понимается «устойчивая правовая связь лица с Российской Федерацией, выражающаяся в совокупности их взаимных прав и обязанностей». Иностраный гражданин – лицо, не являющееся гражданином Российской Федерации и имеющее гражданство (подданство) иностранного государства. Лицо без гражданства (апатрид) – лицо, не являющееся гражданином Российской Федерации и не имеющее доказательства наличия гражданства иностранного государства.

В настоящей работе, в силу её специфики, за рамки исследования выходит особая категория физических лиц, осуществляющих специальные виды деятельности без регистрации в качестве индивидуальных предпринимателей (плательщики налога на профессиональный доход (самозанятые)¹, нотариусы², адвокаты и иные лица, ведущие частную практику³), поскольку мы исходим из общего подхода к принудительной форме исполнения налоговой обязанности, которая идентична для всех физических лиц, не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей.

Для раскрытия темы настоящего параграфа необходимо, на наш взгляд, определить значения таких базовых общетеоретических понятий⁴, как «правоотношение», «субъект права», «субъект правоотношения», «участник правоотношения», необходимых для уяснения отраслевых понятий, применимых в налоговом праве.

В Энциклопедическом юридическом словаре даётся понятие «правоотношения» как урегулированного нормами права общественного отношения, участники которого выступают носителями обеспеченных законом субъективных прав и обязанностей, определяющих меру должного и

¹ На основании п. 6 ст. 2 Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ (ред. от 08.06.2020) «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход». Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

² Подробнее о налогово-правовом статусе нотариусов см.: *Бурова А.С.* Налогово-правовой статус нотариуса в России и странах латинского нотариата: сравнительно-правовое исследование: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2015. – 30 с.

³ На основании п. 6 ст. 83 Налогового кодекса РФ.

⁴ Под понятием понимается целостная совокупность суждений, в которых что-либо утверждается об отличительных признаках исследуемого объекта, ядром которой являются суждения о наиболее общих и в то же время существенных признаках этого объекта (*Кондаков Н.И.* Логический словарь. М.: Изд-во «Наука», 1971. С. 393).

возможного поведения¹. По мнению С.С. Алексеева, правоотношение – это возникающая на основе норм права общественная связь, участники которой имеют субъективные права и юридические обязанности, обеспеченные государством².

А.В. Мелехин³ указывает, что правоотношение – юридическое общественное отношение, обеспечивающее юридическую связь между субъектами этого отношения. Через юридическое правоотношение осуществляется регулирование фактического общественного отношения. Между юридическим и фактическим общественным отношением прослеживается тесная связь. Правовая норма конкретизируется в юридическом отношении, возникающем между конкретными субъектами, затем это юридическое отношение воздействует на фактическое общественное отношение. Возникновение единства между юридическим и фактическим отношениями является следствием правомерного поведения субъектов. В случаях если субъекты не соблюдают требования правовых норм, между юридическим правоотношением и тем фактическим отношением, на которое оно оказывает воздействие, возникает противоречие.

Правоотношения возникают в различных областях общественной жизни и отраслях права. Для целей настоящего исследования интерес представляют финансовые правоотношения, поскольку налоговое право является подотраслью финансового права. Наиболее полно понятие «финансовые правоотношения», по нашему мнению, сформулировано Н.И. Химичевой. «Финансовые правоотношения – это урегулированные нормами финансового права общественные отношения, участники которых выступают как носители юридических прав и обязанностей, реализующие содержащиеся в этих нормах предписания по образованию, распределению и использованию

¹ Энциклопедический юридический словарь / Под общ. ред. В.Е. Крутских. 2-е изд. М: ИНФА-М, 1998.С.248.

² Алексеев С.С. Общая теория права. Т.2. М.: Юрид. лит., 1982. С. 112.

³ Мелехин А.В. Теория государства и права: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. // СПС КонсультантПлюс. 2009.

государственных и муниципальных, других публичных денежных фондов и доходов»¹.

Авторы научных трудов при определении отраслевого понятия «налоговое правоотношение» применяют широкий и узкий подходы. Широкий подход использовала М.О. Клейменова², определяя налоговые правоотношения в качестве охраняемых государством общественных отношений в сфере налогообложения, основанных на социально значимой связи субъектов налоговых правоотношений через их права и обязанности. Аналогичный подход к определению налоговых правоотношений используют Д.В. Тютин³ и И.И. Кучеров⁴. Так, Д.В. Тютин характеризует налоговые правоотношения наличием обусловленных законодательством о налогах и сборах субъективных прав и обязанностей у его участников. Профессор И.И. Кучеров рассматривает налоговые правоотношения как разновидность финансово-правовых отношений, прямо урегулированных законодательством о налогах и сборах. К таковым относятся властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов, сборов и страховых взносов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения⁵.

С позиции узкого подхода, налоговые правоотношения – это властные правоотношения, возникающие между частными и публичными субъектами по поводу взимания налоговых платежей в бюджеты публично-правовых образований⁶. Налоговые правоотношения по взиманию налогов, сборов и страховых взносов включают властные отношения, связанные с

¹ Химичева Н.И. Финансовое право: Учебник. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Норма. 2008. С.75.

² См.: Клейменова М.О. Налоговое право: Учебное пособие. М.: Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2013.

³ Тютин Д.В. Налоговое право: Курс лекций. М.: РАП Эксмо, 2009. С. 115.

⁴ Кучеров И.И. Налоговое право России. М.: УКЦ «ЮрИнфоР», 2001. С. 87.

⁵ Статья 2 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 25.12.2018) (Первоначальная редакция опубликована: Российская газета. 1998. 06 августа. № 148-149).

⁶ См.: Налоговое право России в вопросах и ответах: Учебное пособие / М.С. Белова, В.А. Кинсбургская, М.Ю. Орлов и др.; под ред. А.А. Ялбулганова. М.: Юстицинформ, 2007.

добровольным и принудительным исполнением физическими лицами-налогоплательщиками своих обязанностей по уплате налогов, сборов и страховых взносов.

Там, где возникают правоотношения, присутствуют «субъект права», «субъект правоотношения» и «участник правоотношения». В общей теории права сформировалось два подхода к определению понятия «субъект права»: позитивно-правовой (позитивистский) и естественно-правовой.

С точки зрения позитивистского подхода под субъектом права понимается юридическое или физическое лицо, способное быть потенциальным носителем юридических обязанностей и субъективных прав¹. Таким образом, физическое лицо, как субъект налогового права, потенциально является носителем юридических обязанностей и субъективных прав в сфере налогообложения². Сторонники естественно-правовой теории считают, что понятие «субъект права» основано как на социально-юридических, так и на естественных правах человека³, и для того, чтобы стать субъектом права, лицу достаточно обладать лишь правами, вне зависимости от наличия обязанностей. Следовательно, физические лица, потенциально имеющие субъективные права в сфере налогообложения, выступают субъектами налогового права.

В зависимости от реального участия субъектов права в правоотношении в теории права существуют такие понятия, как «субъект права», «субъект правоотношений» и «участник правоотношений». Субъект права имеет потенциальную возможность стать субъектом правоотношения, а, вступая в конкретные правоотношения и реализуя при этом свои права и исполняя обязанности, становится участником правоотношения. По мнению

¹ Марченко М.Н. Теория государства и права: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ТК Велби; Изд-во Проспект, 2004. С. 591.

² По мнению Т.Н. Затулиной, субъект права представляет собой высший уровень абстрагирования безотносительно к конкретным правоотношениям и их видам. Подробнее см.: Затулина Т.Н. Конституционно-правовой статус участников налоговых отношений // Научная сеть Современное право. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.sovremennoepravo.ru/m/articles/view/>.

³ Алексеев С.С., Архипов С.И. и др. Теория государства и права. М.: Норма, 1998. С. 292.

Р.О. Халфиной¹ «...в понятии субъекта права, в его традиционном понимании сливаются две основные характеристики: возможность участвовать в различных правоотношениях и реальное участие в них...», и в том случае, когда субъект права участвует реально в правоотношениях, вместо термина «субъект правоотношения» следует использовать понятие «участник правоотношения».

Исходя из вышеизложенных подходов, понятие «субъект налогового правоотношения» является родовым, отражает особенности, присущие участникам налоговых правоотношений, и занимает промежуточное положение среди понятий «субъект налогового права» и «участник налоговых правоотношений»². Через совокупность признаков, присущих субъекту налоговых правоотношений, можно описать возможность субъектов налогового права участвовать в различных видах налоговых правоотношений.

Будучи субъектом права, то или иное лицо может стать участником правоотношений. Законодательство о налогах и сборах наделяет субъекта налогового права потенциальной возможностью непосредственно участвовать в налоговых правоотношениях лично либо через представителя. Участник налоговых правоотношений, вступая в определенные налоговые правоотношения, приобретает субъективные права и обязанности. Данные категории соотносятся как общее и частное: субъект налогового права может не быть участником конкретного налогового правоотношения, тогда как участник налогового правоотношения всегда одновременно является субъектом налогового права³.

Существует мнение, что субъектом налогового правоотношения может выступать любое лицо, чьи действия регламентируются нормами налогового права и которое может выступать участником налогового правоотношения,

¹ Халфина Р.О. Общее учение о правоотношении. М.: Юрид. лит., 1974. С. 115, 116.

² Аналогичный подход к данным понятиям прослеживается у В.Ф. Евтушенко. См.: Евтушенко В.Ф. К вопросу о соотношении категорий «субъект налогового права» и «субъект налогового правоотношения» // Финансовое право. 2005. № 4. С. 12-16.

³ См. подробнее: Демин А.В. Налоговое право России: Учебное пособие. Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. С. 120.

наделенным субъективными правами и обязанностями¹. Данная позиция совпадает с позицией, выраженной ранее Р.О. Халфиной². Круг субъектов правоотношений всегда шире, нежели круг участников правоотношений³.

Физические лица участвуют в налоговых правоотношениях, связанных с исполнением обязанности по уплате налогов и сборов, пеней и штрафов, если с позиции законодательства о налогах и сборах признаются налогоплательщиками.

В самом общем виде «субъект налога (налогоплательщик)» – лицо, обязанное платить налог⁴.

Понятие «налогоплательщик» (англ. *taxpayer*), ассоциируемое, по мнению А.К. Саркисова⁵, с выражением «финансирование за счет средств налогоплательщика», обретает конкретное юридическое содержание, когда появляется в актах налогового законодательства. Так, применение этого термина влечет весьма серьезные последствия для субъектов, признанных участниками налоговых правоотношений.

Акты налогового законодательства, содержащие и раскрывающие понятие «налогоплательщик», принимаются как на международном, так и на национальном уровне. В качестве примера международных документов в сфере налогообложения можно привести Директиву Совета Европейского союза 2003/48/ЕС от 3 июня 2003 г. «О налогообложении дохода от накопления сбережений в форме выплаты процентов»⁶ и Конвенцию о взаимной административной помощи в налоговых вопросах ETS № 127,

¹ См. подробнее: *Кучерявенко Н.П.* Налоговое право: Учебник. Харьков: Легас, 2001. С. 35.

² *Халфина Р.О.* Общее учение о правоотношении. М.: Юрид. лит., 1974. С. 115, 116.

³ Подробнее см.: *Яговкина В.А.* Налоговое правоотношение (теоретико-правовой аспект). М.: Граница, 2004. С. 78.

⁴ *Алибеков С.Т.* Налоговое право Республики Казахстан (Общая и Особенная части): Учебник. Алматы: Нур-пресс, 2007. С. 41.

⁵ *Саркисов А.К.* Понятие налогоплательщика - физического лица в российском и европейском праве // Административное и муниципальное право. 2009. № 11. С. 5 - 9.

⁶ Директива Совета Европейского союза 2003/48/ЕС от 3 июня 2003 г. «О налогообложении дохода от накопления сбережений в форме выплаты процентов» // *Official Journal of the European Union* 26.06.2003. L. 157.

заключенную 25 января 1988 г. в Страсбурге-Париже¹ для подписания государствами - членами Совета Европы и членами Организации экономического сотрудничества и развития. Данные акты не раскрывают понятие «налогоплательщик», но подводят под эту категорию резидентов и «национальных лиц» (п. 3 ст. 1 Конвенции) какого-либо государства, а к этим национальным лицам (касательно физических лиц) относят «всех лиц, имеющих гражданство Стороны (то есть государства, участвующего в Конвенции)» (п. 1е ст. 3 Конвенции). Среди налогоплательщиков выделяют тех, место нахождения которых не соответствует месту их резидентства или месту инвестирования их капитала, конкретизируя понятие «налогоплательщики» через понятие «реальные выгодоприобретатели – индивиды-резиденты» (п. п. (2), (3), (8), (9) преамбулы Директивы).

Содержание понятия «налогоплательщик» для целей налогообложения на территории России раскрывается через положения, закрепленные в ст. 8 НК РФ. Данная норма предлагает общее содержание понятий «налогоплательщик», «плательщик сбора» и «плательщик страховых взносов» через закрепление определенной обязанности в отношении каждого плательщика соответственно: обязанности по уплате налога как индивидуального безвозмездного платежа; обязанности по уплате сбора как взноса под условием совершения в отношении плательщика юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий), либо как взноса за осуществление отдельных видов предпринимательской деятельности; обязанности по уплате страховых взносов как обязательных платежей на различные виды обязательного страхования (пенсионное, социальное, медицинское) для целей финансового обеспечения реализации прав застрахованных лиц на получение страхового обеспечения по соответствующему виду обязательного страхования.

Физические лица, не зарегистрированные в качестве индивидуальных

¹ Совместная Конвенция Совета Европы и ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам (ETS № 127) (Заключена в г. Страсбурге 25.01.1988). [Электронный ресурс]. Режим доступа: СПС КонсультантПлюс.

предпринимателей, образуют в составе налогоплательщиков обособленную группу¹, включающую большинство налогоплательщиков в целом и налогоплательщиков, в частности.

Из положений ст. 19 НК РФ следует, что налогоплательщиками, плательщиками сборов и плательщиками страховых взносов признаются организации и физические лица, на которых, в соответствии с Налоговым кодексом РФ, возложена обязанность уплачивать соответственно налоги, сборы, страховые взносы. Значит, физическое лицо, как субъект налогового права, становится налогоплательщиком только после того, как на него возлагается определенная обязанность – уплатить налог, и эта обязанность становится элементом уже возникшего правоотношения между публичным и частным субъектом по поводу уплаты налога. Отсюда следует, что до наступления момента, когда лицо становится участником конкретного правоотношения, обладая необходимыми для этого правами и обязанностями, его нельзя именовать налогоплательщиком, а только лишь субъектом налогового права.

Вместе с тем, по мнению некоторых ученых², физическое лицо, как субъект налогового права, становится налогоплательщиком еще до появления у него объекта налогообложения, т.е. под налогоплательщиком понимается именно субъект налогового правоотношения, у которого ещё не возникло реальной налоговой обязанности по уплате налоговых платежей.

С.С. Тропская³ считает, что понятие «налогоплательщик» закрепляет определенную юридическую позицию участников в налоговых правоотношениях, обозначая не субъекта налогового права, а его правовую характеристику.

¹ Налоговое право: Уч. пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. С. 155; *Кучерявенко Н.П.* Курс налогового права: В 2 т.: Общая часть / Под ред. Д. М. Шекина. М.: Статут, 2009. Т. 1. С. 263.

² См., например: *Демин А.В.* Налоговое право России: Учебное пособие. Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. 464 с.; *Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. Ю.А. Крохина.* М., 2003. С. 224.

³ См.: *Тропская С. С.* Правовой статус налогоплательщика - физического лица в Российской Федерации: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007.

Ю.А. Крохина¹ и Е.Г. Костикова² полагают, что понятием «налогоплательщик» обозначается правовой статус субъектов налогового права. В общей теории права правовой статус субъекта – это его правовое состояние, которое характеризуется наличием системы юридических прав и обязанностей³.

Е.Г. Костикова определяет налогово-правовой статус субъектов налогового права как собирательную категорию, включающую совокупность всех правовых статусов, которыми могут быть наделены субъекты налогового права⁴. В частности, физические лица могут обладать комплексом обязанностей и прав плательщика сборов, страховых взносов, налогоплательщика, налогового агента – это позволяет определить статус налогоплательщика как один из видов подотраслевого (налогово-правового) статуса физического лица⁵.

Физическое лицо, имеющее статус налогоплательщика, обладает и общими признаками субъекта налогового права, и специфическими признаками, характерными для носителя статуса налогоплательщика.

Общие признаки физических лиц в качестве субъектов налогового права включают: 1) способность физического лица приобретать права и обязанности в силу юридических норм; 2) способность физического лица нести и осуществлять права и обязанности⁶. Специальный признак физического лица⁷ в качестве носителя статуса налогоплательщика определяется наличием у него объекта налога (сбора, страховых взносов).

Совокупность юридических качеств, позволяющих физическому лицу стать субъектом права и самостоятельно участвовать в правоотношении, называют правосубъектностью. Понятие «правосубъектность»

¹ См.: Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д.ю.н. проф. Ю.А. Крохина. - М.: НОРМА, 2003. С. 226.

² См.: Костикова Е.Г. Правовой статус налогоплательщиков – организаций: Дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2001. С. 11.

³ Ямпольская Ц.А. Субъекты советского административного права: Автореф. дис. докт. юрид. наук. М., 1958. С. 5.

⁴ См.: Костикова Е.Г. Указ. соч. С. 43.

⁵ См.: Тропская С.С. Указ. соч. С. 36.

⁶ Алексеев С.С. Проблемы теории права. Т. I. Свердловск, 1972. С. 276.

⁷ См.: Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права. М., Госюриздат, 1960. С. 144; Пепеляев С.Г. Гражданин как субъект финансово-правовых отношений: Автореф. дис. ...канд. юрид. наук. М., 1991. С. 15; Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6 томах. Т. II. Харьков: Легас, 2004. С. 418.

сформулировано в шестидесятых годах прошлого века А.В. Мицкевичем как «наличие у лица или организации определенного круга прав и обязанностей и призванной законом возможности иметь другие права и обязанности, возникающие в процессе участия в общественной жизни»¹.

Общая теория права выделяет три вида правосубъектности: общую, отраслевую и специальную². Под общей правосубъектностью понимается способность лица быть субъектом права, отраслевая правосубъектность – это способность лица участвовать в правоотношениях, предусмотренных отраслью права, в качестве субъекта этой отрасли права, специальная правосубъектность представляет собой способность лица выступать в качестве субъекта определенных правоотношений в рамках отрасли права.

Законодательство о налогах и сборах не содержит понятия «налоговая правосубъектность», не определяются в данном законодательстве и такие понятия, как «налоговая правоспособность» и «налоговая дееспособность», являющиеся структурными элементами налоговой правосубъектности³. Вероятно, по этой причине понятие «налоговая правосубъектность» исследовано многими авторами в широком круге статей, монографий и диссертационных работ⁴, которые предлагают различные определения данного понятия. Так, например, А.В. Демин⁵ «налоговой правосубъектностью» называет способность лица (субъекта права)

¹ *Мицкевич А.В.* Субъекты советского права. М., 1962. С.5.

² См.: *Алексеев С.С.* Общая теория права: В 2 т. Т. II. М.: Юрид. лит., 1982. С. 144, 145; *Матузов Н.И., Малько А.В.* Теория государства и права: Учебник. М.: Юристъ, 2001. С. 393.

³ Любая правосубъектность включает в себя два основных структурных элемента: правоспособность (способность обладать правами и нести обязанности) и дееспособность (способность самостоятельно осуществлять права и обязанности). См. работы: *Венедиктов А.В.* О субъектах социалистических правоотношений // Советское государство и право. 1955. № 6. С. 21, 22; *Алексеев С. С.* Общая теория права. С. 139, 140; *Халфина Р. О.* Общее учение о правоотношениях. М., 1974. С. 117.

⁴ См.: *Карасева М.В.* С какого возраста гражданин может быть субъектом налогового правоотношения? // Российская юстиция. 1996. № 6. С. 42, 43; *Мышкин Б.В.* Содержание налоговой правосубъектности сторон налоговых правоотношений // Государство и право. 2004. № 5. С. 97 - 101; *Винницкий Д.В.* Субъекты налогового права. М.: Норма, 2000. С. 14 - 26; *Карасева М.В.* Финансовое правоотношение. М.: Норма, 2001. С. 96 - 99; *Пепеляев С.Г.* Гражданин как субъект финансово-правовых отношений: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 1991. С. 58 - 63; *Костинова Е.Г.* Правовой статус налогоплательщиков-организаций: Дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2001. С. 25 - 31; *Попов В.В.* Банки как субъекты налогового права: Дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1998. С. 35 - 39; *Сергиенко Р.А.* Организация как субъект налогового права: Дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2003. С. 34 - 41; *Яговкина В.А.* Налоговое правоотношение: Теоретико-правовой аспект: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 99 - 102 и др.

⁵ См.: *Демин А.В.* Там же.

участвовать в налоговых правоотношениях и быть носителем тех или иных субъективных прав и обязанностей в области налогообложения.

Д.В. Винницкий относит налоговую правосубъектность к одному из видов отраслевой правосубъектности и определяет ее как способность иметь юридические права и обязанности в области организационно-имущественных отношений по установлению, введению и уплате налогов и сборов в пользу государства и территориальных образований для финансирования общественных нужд¹. Такой же позиции придерживается А.А. Батарин², ссылаясь на мнения таких ученых, как Н.И. Химичева³, И.И. Кучеров⁴ и др.⁵

В.И. Гуреев⁶ и Ю.А. Крохина⁷ определяют налоговую правосубъектность через возможность и способность лица выступать субъектом налогового права, имеющего права и способного нести налоговые обязанности. Данная позиция объясняется тем, что все физические лица, как резиденты, так и нерезиденты в равной мере могут иметь права в области налогообложения и нести налоговые обязанности, а в содержание налоговой правосубъектности входит способность физических лиц выполнять определенную работу, способность обладать на праве собственности и пользоваться имуществом, способность получать доход.

Учитывая, что субъекты налоговых отношений могут выступать участниками лишь налоговых правоотношений, их налоговая правосубъектность всегда будет являться специальной⁸. Это обусловлено тем, что участие всех субъектов налоговых правоотношений направлено на

¹ Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. М.: Норма, 2000. С. 10.

² См.: Батарин А.А. Правовое регулирование исчисления налога: Монография / Под ред. И.И. Кучерова. М.: Юриспруденция, 2014.

³ Химичева Н.И. Налоговое право: Учебник. М., 1997. С. 43, 44.

⁴ Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М.: Учебно-консультационный центр ЮрИнфоР, 2001. С. 65, 66.

⁵ См., например: Финансовое право: Учебник / А.Р. Батяева, К.С. Бельский, Т.А. Вершило и др.; отв. ред. С.В. Запольский. 2-е изд., испр. и доп. М.: КОНТРАКТ, Волтерс Клувер, 2011.

⁶ Гуреев В.И. Российское налоговое право. М., 1997. С. 147.

⁷ Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д. ю. н., проф. Ю.А. Крохина. М.: Норма, 2003. С. 219.

⁸ Батарин А.А. Правовое регулирование исчисления налога: Монография / Под ред. И.И. Кучерова. М.: Юриспруденция, 2014; Винницкий Д.В. Там же. С. 29.

конкретные цели (уплату налогов, налоговое администрирование и др.), для достижения которых участники налоговых правоотношений наделяются определенными правами и обязанностями. Следовательно, физические лица, вступая в налоговые правоотношения, должны обладать специальной налоговой правосубъектностью.

На основании проведенного исследования предлагаем определить *специальную налоговую правосубъектность физического лица*, как установленную принципами и нормами налогового права возможность и способность этого физического лица быть носителем юридических прав и обязанностей при вступлении в конкретные налоговые правоотношения в качестве участника налогового правоотношения лично либо через представителя.

Наиболее ярко специальная налоговая правосубъектность выражается у родителей как законных представителей несовершеннолетних налогоплательщиков, это обуславливает выделение их в самостоятельную группу налогоплательщиков, что косвенно подтверждается Конституционным Судом РФ в целом ряде постановлений¹.

Физические лица, как субъекты налогового права, реализовав свою специальную налоговую правосубъектность (налоговую правоспособность и налоговую дееспособность), становятся субъектами налоговых правоотношений, а став обладателями объекта налогообложения, становятся участниками налоговых отношений.

Остановимся более подробно на исследовании содержания понятий «налоговая правоспособность» и «налоговая дееспособность».

¹ «...Родители, имеющие несовершеннолетних детей и расходующие собственные средства на приобретение объектов недвижимости в общую долевую собственность с ними, образуют самостоятельную группу налогоплательщиков, которая в силу конституционного принципа равенства налогообложения не может быть поставлена в худшее положение по сравнению с другими плательщиками налога на доходы физических лиц». Цит. из п. 2.1 Постановления Конституционного Суда РФ от 01.03.2012 № 6-П «По делу о проверке конституционности положения абзаца второго подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации». Аналогичная позиция высказана в п. 4.2 Постановления Конституционного Суда РФ от 13.03.2008 № 5-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан С.И. Аникина, Н.В. Ивановой, А.В. Козлова, В.П. Козлова и Т.Н. Козловой» [Электронный ресурс]. Режим доступа: СПС КонсультантПлюс.

Понятие «правоспособность» сформулировал в свое время С.Н. Братусь¹, указав, что правоспособность – это право быть субъектом прав и обязанностей. А.В. Мицкевич рассматривал правоспособность в качестве общей (абстрактной) предпосылки правообладания².

Понятие «налоговая правоспособность» разрабатывается во многих научных трудах ученых-юристов: М.А. Перепелицы³, А.В. Демина⁴, Н.П. Кучерявенко⁵, Д.В. Винницкого⁶, С.С. Тропской⁷, Ю.А. Крохиной⁸, М.В. Карасевой⁹. Следует отметить сходство авторских позиций в определении данного понятия. Все они определяют основным содержанием налоговой правоспособности конкретные права и обязанности, предусмотренные нормами налогового права для участников налоговых правоотношений. Это позволяет нам применительно к физическим лицам сформулировать такое определение данного понятия. *Налоговая правоспособность физического лица* – это потенциальная способность физического лица иметь с момента рождения субъективные права и публичные обязанности в области налогообложения.

Основная роль налоговой правоспособности физических лиц в налоговых правоотношениях заключается, как в возможности своими действиями самостоятельно приобретать права и нести обязанности, так и в возможности претерпевать негативные последствия неисполнения или ненадлежащего исполнения налоговой обязанности в виде привлечения к налоговой ответственности либо принудительного исполнения обязанности по уплате налогов и сборов.

¹ См.: Братусь С.Н. Субъекты гражданского права. М.: Госюриздат, 1950. С. 6.

² См.: Мицкевич А.В. Субъекты советского права. М.: Госюриздат, 1962. С. 15.

³ Перепелица М.О. Правовое регулирование статуса плательщиков налогов и сборов в Украине: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Киев, 2002. С. 10.

⁴ Демина А.В. Налоговое право России: Учебное пособие. Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006.

⁵ Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6 томах. Харьков: Легас: Право, 2002. Т. 2, 2004. С. 339, 340.

⁶ Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. М.: Норма, 2000. С. 10, 11.

⁷ Тропская С.С. Физическое лицо как носитель правового статуса налогоплательщика Российской Федерации // Финансовое право. 2007. № 4. С. 14-17; Тропская С.С. Правовой статус налогоплательщика - физического лица в Российской Федерации: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007.

⁸ Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д. ю. н., проф. Ю.А. Крохина. М.: Норма, 2003. С. 226, 227.

⁹ Карасева М.В. Налоговое законодательство и правосубъектность физического лица // Хозяйство и право. 1996. №7.

Как известно, публичная обязанность уплачивать налоги и сборы возникает при наличии обстоятельств, предусмотренных законодательством о налогах и сборах (ст. 44 НК РФ), и вытекает из обязанности каждого уплачивать законно установленные налоги (ст. 57 Конституции РФ).

В научной и учебной литературе неоднократно отмечалось¹, что все физические лица обладают налоговой правоспособностью с рождения² и способны иметь права и публичные обязанности в области налогообложения, а при наличии объектов налогообложения у таких лиц появляются конкретные права и обязанности, связанные с уплатой налогов.

Реализация налоговой правоспособности возможна с помощью второго элемента налоговой правосубъектности – налоговой дееспособности.

Налоговая дееспособность физического лица – предусмотренная принципами и нормами налогового права способность физического лица своими действиями приобретать и реализовывать принадлежащие ему права, выполнять публичные обязанности в сфере налогообложения, а также претерпевать меры по наложению налоговой ответственности и принудительному исполнению обязанности по уплате обязательных платежей.

У физических лиц налоговая дееспособность определяется установленными Налоговым кодексом РФ юридическими фактами – вменяемостью и возрастом. Через налоговую дееспособность реализуется участие налогоплательщиков - физических лиц в налоговых правоотношениях. Так, например, налоговая дееспособность отсутствует у невменяемого гражданина и у ребенка до достижения им совершеннолетнего возраста. Если эти лица обладают на праве собственности объектами налогообложения, то свои налоговые права и обязанности реализовывают через представителей, определенных в законе³.

¹ Основы налогового права / Под ред. С. Г. Пепеляева. С. 44, 203; Карасева М.В. Налоговое законодательство и правосубъектность физического лица // Хозяйство и право. 1996. № 7. С. 97.

² См., например: Винницкий Д.В. Указ. соч. С. 86; Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д.ю.н., проф. Ю.А. Крохина. М.: Издательство НОРМА, 2003; Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть: Учебник / Отв. ред. Н.А. Шевелева. М.: Юристъ, 2001. С. 79, 80.

³ См.: ст. 64 Семейного кодекса РФ.

По мнению ученых-юристов¹, наличие дееспособности у физического лица обусловлено, прежде всего, степенью зрелости личности и состоянием умственных способностей.

Возраст наступления налоговой дееспособности у физических лиц в законодательстве о налогах и сборах не установлен, по этой причине в юридической науке по вопросу определения возраста наступления налоговой дееспособности встречаются различные подходы. Например, М.В. Карасева², А.В. Вайгачева³, исследуя природу финансовых правоотношений в области налогообложения с участием физических лиц, пришли к выводу о том, что налоговая дееспособность физического лица производна от трудовой и гражданской дееспособности и наступает с 14 лет. Аргументом в пользу такого вывода приводится возможность физического лица 14-летнего возраста вступать в трудовые отношения и, следовательно, самостоятельно приобретать и выполнять свои налоговые обязанности. Однако такой вывод имеет один существенный недостаток: налоговая дееспособность, наступающая с 14 лет, имеет ограничительный характер, поскольку несовершеннолетние лица в возрасте от 14 до 18 лет не могут в полной мере реализовывать свои права и исполнять обязанности.

Исследуя вопрос соотношения гражданской, трудовой и налоговой дееспособности физических лиц, Н.П. Кучерявенко⁴ выделил специальные условия наступления налоговой дееспособности у несовершеннолетних физических лиц. В частности, им справедливо замечено, что налоговая дееспособность у несовершеннолетних физических лиц наступает не только в связи с вступлением в трудовые отношения при достижении 14 лет, но и с вступлением несовершеннолетнего в брак или в связи с признанием несовершеннолетнего гражданина полностью дееспособным (эмансипация).

¹См.: *Тропская С.С.* Физическое лицо как носитель правового статуса налогоплательщика Российской Федерации // *Финансовое право*. 2007. № 4; *Алексеев С.С.* Проблемы теории права. Т. 1. Свердловск, 1972. С. 292; *Винницкий Д.В.* Субъекты налогового права Российской Федерации: Дисс. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 1999.

² *Карасева М.В.* Финансовое правоотношение. М.: НОРМА, 2001. С. 135-138.

³ *Вайгачева А.В.* Трудовые будни студентов и школьников // *Учет, налоги, право*. 2004. № 25.

⁴ *Кучерявенко Н.П.* Курс налогового права: В 6 т. Т. II. Харьков: Легас, 2004. С. 428.

Содержание налоговой дееспособности включает совершение как правомерных, так и неправомерных действий. Способность физического лица лично нести ответственность за совершение неправомерных действий называют в теории права деликтоспособностью. Возраст наступления налоговой деликтоспособности у физических лиц установлен ст. 107 НК РФ, в которой закреплено, что физическое лицо может быть привлечено к ответственности за совершение налоговых правонарушений с 16-летнего возраста. Именно на этом положении законодательства о налогах и сборах основывают свою позицию С.С. Тропская¹ и Д.В. Винницкий², полагая, что ст. 107 НК РФ одновременно с возрастом наступления налоговой деликтоспособности законодатель косвенно устанавливает возраст наступления налоговой дееспособности³.

В.И. Гуреев⁴ и М.Б. Разгильдиева⁵ считают, что возникновение налоговой дееспособности физических лиц совпадает с наступлением полной гражданской дееспособности по достижении совершеннолетия, т.е. с 18 лет.

Как видим, среди ученых относительно вопроса о возрасте наступления налоговой дееспособности физических лиц единства во взглядах не наблюдается.

В системе действующего правового регулирования налоговых отношений вопрос определения физического лица в качестве субъекта налоговых отношений и критериев, которым он должен отвечать, остается неурегулированным в полном объеме, о чем свидетельствует практика Конституционного Суда РФ⁶, в которой высказывается мнение о том, что

¹ Тропская С.С. Физическое лицо как носитель правового статуса налогоплательщика Российской Федерации // Финансовое право. 2007. № 4. С. 14-17; Тропская С.С. Правовой статус налогоплательщика - физического лица в Российской Федерации: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 23.

² Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. М.: Норма, 2000. С. 98; Винницкий Д.В. Субъекты налогового права Российской Федерации: Дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 1999. С. 107.

³ Подробнее см.: Лозенков О.А. Исполнение обязанности по уплате налога несовершеннолетними // Финансовое право. 2013. № 7. С. 27 - 30.

⁴ См: Гуреев В.И. Российское налоговое право. М.: Экономика, 1997. С. 13.

⁵ См: Разгильдиева М.Б. Правовое регулирование налогообложения имущества физических лиц: Дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1998. С. 180.

⁶ См., например: Определение Конституционного Суда РФ от 27.01.2011 № 25-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Кожевникова Дмитрия Леонидовича на нарушение его конституционных прав абзацем третьим подпункта 1 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации».

положения гл. 23 Налогового кодекса РФ в равной мере применимы ко всем физическим лицам вне зависимости от их возраста, а налоговая дееспособность граждан производна от их гражданской дееспособности, при этом «несовершеннолетние дети, неся бремя уплаты налогов как сособственники, не могут рассматриваться как полностью самостоятельные субъекты налоговых правоотношений, возникающих при применении положений Налогового кодекса РФ, поскольку они в силу закона не могут совершать самостоятельно юридически значимые действия в отношении недвижимости и в связи с этим в полной мере являться самостоятельными плательщиками налога на доходы физических лиц»¹. В соответствии с Семейным кодексом РФ ребенком признается лицо, не достигшее совершеннолетия (возраста 18 лет); защиту прав и законных интересов ребенка осуществляют его законные представители – родители (ст. 56, 64 СК РФ). Гражданская дееспособность (способность своими действиями приобретать и осуществлять гражданские права, создавать для себя гражданские обязанности и исполнять их) в полном объеме возникает у гражданина «с наступлением совершеннолетия, т.е. по достижении восемнадцатилетнего возраста (п. 1 ст. 21 ГК РФ); за несовершеннолетних, не достигших 14 лет (малолетних), сделки (действия, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей) могут совершать от их имени только их законные представители, прежде всего родители, которые несут имущественную ответственность по этим сделкам (ст. 28 ГК РФ)»²; несовершеннолетние в возрасте от 14 до 18 лет могут совершать сделки, за некоторыми исключениями, только с письменного согласия своих законных представителей – родителей, усыновителей или попечителя (п.1 ст. 26 ГК РФ).

Федерации»; Постановление Конституционного Суда РФ от 13.03.2008 № 5-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан С.И. Аникина, Н.В. Ивановой, А.В. Козлова, В.П. Козлова и Т.Н. Козловой». [Электронный ресурс]. Режим доступа: СПС КонсультантПлюс.

¹ См.: п. 4.2. Постановления Конституционного Суда РФ от 13.03.2008 № 5-П. [Электронный ресурс]. Режим доступа: СПС КонсультантПлюс.

² См.: Там же.

Идея о том, что применительно к налоговым правоотношениям законодатель должен четко и ясно определить те свойства, которыми должен обладать субъект налоговых правоотношений – физическое лицо, чтобы стать участником этих отношений, прежде всего, необходима для того, чтобы обеспечить реализацию конституционного принципа равенства налогообложения¹ и не допустить дискриминации, т.е. такого состояния, когда одна категория налогоплательщиков находится в худшем положении по сравнению с другими налогоплательщиками.

Также в законодательстве и правоприменительной практике остается нерешенным вопрос соотношения налоговой и трудовой дееспособности, что создает неопределенность в налоговых правоотношениях.

Трудовой кодекс РФ (ст. 63) предусматривает для несовершеннолетних граждан общее правило вступления в трудовые отношения и исключения из этого правила. По общему правилу, вступление в трудовые отношения допускается с наступлением 16-летнего возраста. Исключения касаются возможностей заключения трудового договора с лицами, достигшими пятнадцати, четырнадцати и менее лет при определенных обстоятельствах. Так, допускается заключение трудового договора с лицами, получившими общее образование и достигшими 15-летнего возраста, для выполнения легкого труда, не причиняющего вреда их здоровью, а также при наличии письменного согласия одного из родителей (попечителя) и органа опеки и попечительства с лицами, достигшими 14-летнего возраста, для выполнения ими легкого труда, не причиняющего вреда их здоровью, либо для выполнения в свободное от получения образования время легкого труда, не причиняющего вреда их здоровью и без ущерба для освоения образовательной программы. Кроме того, закон допускает, с согласия одного из родителей (опекуна) и

¹ «...В налогообложении равенство понимается прежде всего как равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения и означает, что одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны влечь одинаковое налоговое бремя. Этот принцип нарушается, если определенная категория налогоплательщиков поставлена в иные по сравнению с другими налогоплательщиками условия, при том что между ними нет существенных различий, которые оправдывали бы неравное правовое регулирование». Цит. из п. 2 Постановления Конституционного Суда РФ от 13.03.2008 № 5-П. [Электронный ресурс]. Режим доступа: СПС КонсультантПлюс.

разрешения органа опеки и попечительства, заключение трудового договора и с лицами, не достигшими возраста 14 лет, для участия без ущерба здоровью и нравственному развитию в создании и (или) исполнении (экспонировании) произведений в организациях кинематографии, театрах, театральных и концертных организациях, цирках.

Вступление несовершеннолетнего гражданина в трудовые отношения влечет получение дохода, за счет которого несовершеннолетний гражданин при наличии у него объекта налогообложения и, соответственно, налоговой обязанности вправе самостоятельно исполнить свою налоговую обязанность. Однако при этом обязанность уплачивать налоги за несовершеннолетнего возникает у его законных представителей (родителей, усыновителей), опекуна или попечителя. Таким образом, получение несовершеннолетним физическим лицом дохода от трудовой деятельности является условием для реализации им своего права самостоятельно уплачивать налоги. В этой связи можно говорить о наличии у несовершеннолетнего лица, реализовавшего свою трудовую дееспособность и получившего доходы, *частичной налоговой дееспособности*.

Законодательство о налогах и сборах (ст. 51 НК РФ) предусматривает и другие случаи, когда физические лица обладают правоспособностью, но не являются дееспособными. Речь идет об исполнении налоговой обязанности недееспособных и безвестно отсутствующих физических лиц лицами, уполномоченными органом опеки и попечительства управлять имуществом этих лиц. Основной принцип исполнения этой обязанности заключается в том, что уплата налогов и других обязательных платежей опекунами и попечителями осуществляется за счет средств подопечных лиц. В таких случаях дееспособность одного лица (опекуна или попечителя) дополняет налоговую правоспособность другого лица (недееспособного или безвестно отсутствующего)¹. Однако это идеальный вариант развития правоотношений.

¹ Карасева М.В. Налоговое законодательство и правосубъектность физического лица. С. 93; Троицкая С.С. Физическое лицо как носитель правового статуса налогоплательщика Российской Федерации // Финансовое право. 2007. № 4. С. 97-104; Смирнов Д.А. Возрастной критерий налоговой правосубъектности физических

На практике зачастую возникают ситуации, когда недвижимость (жилые квартиры, дома, земельные участки) или иное имущество (например, транспортные средства) в собственности подопечного имеется, а денежные средства, за счет которых можно исполнить налоговую обязанность подопечного, отсутствуют. Возникает вопрос: каким образом исполнить налоговую обязанность подопечного, если нет средств, за счет которых можно уплатить налоги? В законодательстве по этому вопросу полная неопределенность.

Представляется необходимым восполнить данный пробел, чтобы обеспечить реализацию принципа равенства налогообложения и не допустить дискриминации одних субъектов налоговых отношений по сравнению с другими. Полагаем, должен быть разработан законодательный подход для решения этой проблемы. В целях устранения пробелов в актах законодательства о налогах и сборах считаем целесообразным расширить перечень оснований для признания недоимки и задолженности по пеням и штрафам безнадежными к взысканию, признав самостоятельным основанием для прекращения налоговой обязанности признание недоимки и задолженности по пеням и штрафам подопечных безнадежными к взысканию и их списания. Для этого п.1 ст. 59 НК РФ дополнить подпунктом следующего содержания: *«3.1) отсутствие правовой возможности и источников для выполнения налоговой обязанности недееспособных и безвестно отсутствующих физических лиц лицами, уполномоченными органом опеки и попечительства управлять имуществом – по всем налогам, сборам, страховым взносам подопечных»*.

Исходя из вышеизложенного, поскольку переложение налоговой обязанности физических лиц, не достигших 18-летнего возраста (совершеннолетия), недееспособных и безвестно отсутствующих лиц, возлагается 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, данную категорию лиц следует относить к самостоятельной группе налогоплательщиков, обладающих специальной налоговой правосубъектностью.

Отсутствие в законодательстве четких критериев (признаков), по которым мы должны определять налоговую правосубъектность в реальной жизни, приводит к неоднозначной правоприменительной практике¹, в результате которой необоснованно ограничиваются права и возлагаются обязанности, вытекающие из налоговых правоотношений. По этой причине считаем необходимым дополнить понятийный ряд ст. 11 Налогового кодекса РФ и внести в него такие понятия, как «налоговая правоспособность физических лиц» и «налоговая дееспособность физических лиц». Четкая регламентация этих понятий позволит преодолеть сложившиеся проблемы в правоприменении; минимизировать дискриминацию одних субъектов налоговых отношений по сравнению с другими, а также обеспечить надлежащую реализацию принципа равенства налогообложения. В статье 11 Налогового кодекса РФ следует также закрепить момент возникновения налоговой правоспособности и налоговой дееспособности применительно к налогоплательщикам - физическим лицам. В частности, *налоговая правоспособность физического лица* возникает с момента рождения, а *налоговая дееспособность физического лица* имеет общие условия наступления, которые связаны с достижением физического лица 18-летнего возраста, а также *специальные условия наступления*, которые имеют

¹ Подробнее см.: *Немытина М.В.* Защита прав несовершеннолетних в России: системный подход // Правовая политика и правовая жизнь. 2004. № 2. С. 58 - 67; *Байкина Е.С.* Гарантии защиты несовершеннолетних субъектов налоговых правоотношений // Налоги. 2019. № 5. С. 38 – 40; *Байкина Е.С.* Несовершеннолетние субъекты налогообложения: их права и обязанности // Российская юстиция. 2019. № 2. С. 66 - 69; *Наринян Л.М.* Несовершеннолетний спортсмен или налогоплательщик: вопросы применения налогового законодательства // Спортивное право: перспективы развития: Материалы Третьей международной научно-практической конференции (г. Москва, 31 мая 2010 г.): Сборник научных статей / Под ред. К.Н. Гусова, А.А. Соловьева; сост. Д.И. Рогачев, О.А. Шевченко. М.: Изд-во МГЮА им. О.Е. Кутафина, 2010; *Зарубина Н.П.* Несовершеннолетние как субъекты налоговых правоотношений // Вестник ХГАЭП. 2011. № 3 (54); *Селивановская Ю.И.* К вопросу о юридической ответственности за неуплату налогов несовершеннолетними детьми // Ученые записки Казанского университета. 2015. № 1.

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.

Законодательство о налогах и сборах в качестве отдельных категорий налогоплательщиков для целей налогообложения выделяет: 1) физических лиц, которые являются налоговыми резидентами РФ; 2) физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ, но получающих доходы от источников в РФ; 3) физических лиц, признаваемых взаимозависимыми лицами для целей налогообложения, вследствие наличия способности изменять волю другого лица без учета его интересов в силу сложившихся между ними общественных отношений.

Налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в календарном году, в течение 12 следующих подряд месяцев (п. 2 ст. 207 НК РФ). Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы территории Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения, а также для исполнения трудовых или иных обязанностей, связанных с выполнением работ (оказанием услуг) на морских месторождениях углеводородного сырья. Независимо от фактического времени нахождения в Российской Федерации налоговыми резидентами РФ признаются российские военнослужащие, проходящие службу за границей, а также сотрудники органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированные на работу за пределы Российской Федерации. Физические лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации менее

183 дней в календарном году, не являются налоговыми резидентами Российской Федерации.

От статуса налогоплательщика в качестве налогового резидента или нерезидента зависит объект налогообложения и применяемая налоговая ставка. У налоговых резидентов Российской Федерации объектом налогообложения являются все доходы, полученные как на территории России, так и за ее пределами; у нерезидентов – только доходы, полученные на территории Российской Федерации¹.

В зависимости от вида налогов, взимаемых с физических лиц, объекты налогообложения подразделяются на две группы: имущество и доходы. Условие принадлежности к налоговой юрисдикции России для различных налогов определяется территориальным критерием и (или) критерием резидентства. Для плательщиков имущественных налогов условие принадлежности к налоговой юрисдикции Российской Федерации определяется территориальным критерием, поскольку объектом таких налогов является имущество, расположенное в пределах муниципального образования, городов федерального значения (Москвы, Санкт-Петербурга, Севастополя)².

Для плательщиков налога на доходы физических лиц условие принадлежности к налоговой юрисдикции России определяется и территориальным критерием (местом нахождения), и критерием резидентства. Местом нахождения физического лица на территории России для налоговых целей признается его место жительства. При отсутствии места жительства у физического лица на территории Российской Федерации по его просьбе место жительства для целей налогообложения может определяться по месту пребывания этого физического лица. Место пребывания физического лица определяется по месту (адресу), где физическое лицо проживает временно и

¹ См. подробнее: Правовое регулирование налогообложения в Российской Федерации (конспект лекций по первой части Налогового кодекса Российской Федерации) / Под ред. А.Н. Козырина // СПС КонсультантПлюс. 2007.

² Статья 401 Налогового кодекса Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.

зарегистрировано по месту пребывания в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Для налогоплательщиков, имеющих двойное резидентство, условие принадлежности к налоговой юрисдикции России определяется на основе критерия резидентства и дополнительных признаков, в качестве которых могут рассматриваться: центр жизненных интересов (экономические и личные связи), место расположения постоянного жилого помещения (дома), место проживания, гражданство. Международными соглашениями и национальным законодательством устанавливается строгая последовательность применения этих критериев для определения места жительства человека. Если невозможно определить государство, в котором человек имеет постоянное место жительства, этот вопрос может быть решён в результате переговоров финансовых или налоговых органов заинтересованных государств¹.

При реализации налоговой обязанности законодатель применительно к физическим лицам использует также понятие взаимозависимости. Физические лица, признаваемые взаимозависимыми лицами, относятся к отдельной категории налогоплательщиков вследствие особого положения взаимозависимых лиц, обусловленного набором определенного состава юридических фактов.

В юридической науке встречаются различные подходы к определению категории «взаимозависимые лица». Например, А.А. Копина² дает такое определение взаимозависимым лицам: «Взаимозависимые лица – это лица, обладающие особым правовым положением в связи с тем, что одно из них имеет возможность корректировать, изменять волю другого лица без учета его интересов в силу сложившихся между ними общественных отношений, определенных нормативными актами, признанных в судебном порядке и (или) заявленных ими самостоятельно, что выражается во влиянии на выбор условий и (или) результатов сделок, совершаемых между этими лицами, и

¹ Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Юристъ, 2003. С. 97.

² Копина А.А. Взаимозависимые лица в налоговых правоотношениях: Монография / Под ред. д.ю.н., проф., засл. юриста Российской Федерации И.И. Кучерова. М.: Юрлитинформ, 2013. С.86.

(или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц». Е.В. Алтухова¹ приходит к выводу о том, что взаимозависимые лица – это категория налогоплательщиков, имеющая особое правовое положение в силу того, что имеет возможность влиять на других лиц без учета их интересов.

В зависимости от вида отношений между физическими лицами Налоговый кодекс РФ выделяет три вида взаимозависимости в целях налогообложения: взаимозависимость физических лиц, основанную 1) на семейных отношениях; 2) на организационно-управленческих отношениях, вытекающих из трудовых либо из иных отношений; 3) на имущественных отношениях. В научных трудах выделяется и четвертый вид – взаимозависимость, основанная на договорных отношениях².

Потенциальная способность физического лица влиять на условия или экономические результаты своей деятельности или деятельность представляемых ими лиц при вступлении в налоговые правоотношения влечет применение особых методов налогового контроля за сделками с участием взаимозависимых лиц. Так, признание физических лиц взаимозависимыми дает право налоговым органам проверять правильность проведения расчетов для целей налогообложения. Практическая применимость института взаимозависимых лиц в налоговых правоотношениях обусловлена применением рыночных цен. Особенностью правового положения физического лица, заключающего сделки купли-продажи с взаимозависимыми лицами, является обязанность по уплате налога на доходы физических лиц с полученной от таких сделок материальной выгоды, которая определяется в порядке, установленном пп. 2 п. 1 ст. 212 Налогового кодекса РФ.

Прямое негативное последствие наличия у физических лиц статуса взаимозависимости предусмотрено ст. 220 Налогового кодекса РФ. Так, в

¹ Подробнее см.: Алтухова Е.В. Взаимозависимость физических лиц в целях налогообложения // Право и экономика. 2009. № 10. С. 43 - 49.

² См.: Там же. С. 46.

данной норме предусмотрено неприменение имущественного налогового вычета при приобретении жилого дома или квартиры в случаях, когда сделка купли-продажи совершается между физическими лицами, являющимися взаимозависимыми. Это означает, что, например, в случае если сделка купли-продажи будет оформлена между лицами, находящимися в супружеских отношениях без законной регистрации в органах записи актов гражданского состояния, и эти лица судом будут признаны взаимозависимыми, то соответствующий имущественный налоговый вычет применен быть не может. В соответствии с данной нормой наличие статуса взаимозависимых лиц у сторон сделки влечет отсутствие права на налоговый вычет.

Следует заметить, что научные разработки взаимозависимых лиц в налоговом праве всегда исходили из анализа правовой природы контроля цены сделки, совершенной между взаимозависимыми лицами. Так, И.И. Кучеров отмечает, что действие налогово-правового института взаимозависимых лиц в принципе заключается в том, что налоговый орган вправе проверить правильность применения цен по сделкам между взаимозависимыми лицами, и если она отклоняется от рыночных цен, вынести мотивированное решение о доначислении налога¹.

Исследованию правовых подходов к исполнению обязанностей по уплате налога и сбора физическими лицами, а также к налоговой ответственности, наступающей вследствие неисполнения указанных обязанностей, посвящается следующий параграф настоящего исследования.

¹ Кучеров И.И. Теория сборов и налогов (правовые аспекты). М.: ЮрИнфорР, 2009. С. 195.

1.2. Правовые основы исполнения налоговой обязанности физическими лицами и правовые последствия за ее неисполнение

Любому современному государству, независимо от государственного устройства, формы правления, вида осуществляемой государственной политики, необходимы собственные финансовые ресурсы для обеспечения возложенных на него функций. За счет средств казны осуществляется обеспечение деятельности органов государственной власти, содержание флота и армии государства, финансирование различных государственных программ. Основными источниками формирования государственных финансовых ресурсов являются налоговые доходы бюджетов всех уровней, доля которых в государственном бюджете на 1 января 2021 г. составляет более 72,5% от всех доходов¹. Поэтому сбор налогов занимает важное место в финансовой деятельности любого государства и затрагивает интересы всего общества².

Платежи, уплачиваемые в бюджет в виде налогов, сборов и страховых взносов, в юридической науке³ рассматриваются как правовая форма возложения налоговой обязанности. Таким образом, в содержании налогов, сборов и страховых взносов можно выделить юридическую обязанность плательщиков своевременно и в полном объеме уплачивать законно установленные налоги, сборы и страховые взносы. Эту юридическую обязанность традиционно называют налоговой обязанностью, учитывая её особый характер в системе субъективных прав и обязанностей налогоплательщиков, плательщиков сборов и страховых взносов. В данном параграфе, в силу его специфики, мы лишь обращаем внимание на добровольное исполнение налоговой обязанности налогоплательщиком - физическим лицом, не осуществляющим предпринимательскую деятельность.

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 Мазуркевич В.Ю. Исполнение обязанности по уплате налогов: проблемы теории и практики // Финансовое право. 2006. № 10. С. 15-21.

³ См., например: Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты): Монография. М., 2009. С. 41; Демин А.В. Налоговое право России: Учебное пособие. Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006.

Прежде чем проводить исследование налоговой обязанности в качестве правовой категории, необходимо, ввиду фундаментальности категории «правовая (юридическая) обязанность», остановиться на рассмотрении её сущности.

Определения понятия «правовая обязанность» встречаются ещё в дореволюционных работах. Например, Ф. Регельсбер сводил юридическую обязанность к понятию «должное», указывая на то, что юридическая обязанность – это «связанность воли»¹, которая соответствует субъективному праву². Г.Ф. Шершеневич также указывал на эту характерную особенность правовой обязанности – связанность воли обязанного субъекта, объясняя юридическую связанность воли вынужденным подчинением поведения индивида обращенным к нему велениям норм права³.

В советский период юридическая обязанность как правовая категория стала предметом исследования лишь с середины 40-х – начала 50-х гг. XX в. Известный советский ученый-правовед С.Н. Братусь рассматривал правовую обязанность в качестве меры поведения, которая означает «долженствование, необходимость этого поведения со стороны обязанного лица»⁴.

Позднее О.С. Иоффе и М.Д. Шаргородский в работе «Вопросы теории права» определили, что правовая обязанность – обеспеченная законом мера должного поведения, которой обязанное лицо следует в целях удовлетворения интересов управомоченного лица и в соответствии с его требованиями⁵.

Ю.К. Толстой, исследуя теорию правоотношений, дал определение субъективной правовой обязанности. По его мнению, субъективная правовая обязанность – предписанная обязанному лицу, в целях удовлетворения интересов управомоченного лица, мера должного поведения субъекта в конкретном правоотношении, обеспеченная предоставлением

¹ См.: Регельсбер Ф. *Общее учение о праве* / Под ред. Ю.С. Гамбарова. М., 1897. С. 38, 39.

² См.: Саицихина Т.Ю. *Налоговая обязанность как правовая категория* // *Финансовое право*. 2006. № 12. С. 22-25.

³ См.: Шершеневич Г.Ф. *Общая теория права*. Т. 1. *Философия права*. Часть теоретическая. М., 1910. С. 619.

⁴ См.: Братусь С.Н. *Субъекты гражданского права*. М., 1950. С. 11.

⁵ См.: Иоффе О.С., Шаргородский М.Д. *Вопросы теории права*. М., 1961. С. 222 - 224.

управомоченному лицу возможности требовать от обязанного лица исполнения обязанности, опираясь на аппарат государственного принуждения¹.

Р.О. Халфина определяла понятие «правовая обязанность» через «должное поведение» обязанного лица², придерживаясь сложившегося в науке подхода к юридической обязанности через субъективное право, выраженного в трудах О.С. Иоффе, М.Д. Шаргородского³. Аналогичного подхода придерживался А.С. Пиголкин, определяя правовую обязанность как меру должного поведения обязанного лица⁴.

Ученые С.Ф. Кечекьян, Л.Д. Воеводин, Н.И. Матузов и Б.М. Семенко определяли правовую обязанность как установленную государством меру общественно необходимого поведения, направленного на удовлетворение интересов общества и личности. Подходы этих ученых к определению термина «правовая обязанность» основывались на том, что раскрывать содержание данного понятия через использование категории «должное» некорректно, поскольку категория «должное» в словах «должное поведение» не является юридической, так как отражает только нравственную сторону поведения обязанного субъекта⁵.

На основе рассмотренных отдельных аспектов сущности и содержания правовой (юридической) обязанности перейдем к анализу налоговой обязанности как правовой категории.

Статья 57 Конституции РФ определяет конституционно-правовой характер налоговой обязанности, устанавливая: «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы».

¹ См.: Толстой Ю.К. К теории правоотношения. Л., 1959. С. 46.

² См.: Халфина Р.О. Общее учение о правоотношении. М., 1974. С. 242.

³ См.: Иоффе О.С., Шаргородский М.Д. Вопросы теории права. М., 1961. С. 222 - 224.

⁴ См.: Теория государства и права / Под общ. ред. А.С. Пиголкина. М., 2003. С. 371 - 373.

⁵ См.: Кечекьян С.Ф. Правоотношения в социалистическом обществе. М., 1958. С. 60; Воеводин Л.Д. Конституционные права и обязанности советских граждан. М., 1972. С. 26 – 35; Матузов Н.И., Семенко Б.М. Исследование проблемы юридических обязанностей граждан СССР // Советское государство и право. 1980. № 12. С. 28 - 37.

В современной теории налогового права существуют различные точки зрения на содержание категории «налоговая обязанность». В научной литературе данное понятие употребляется в узком и в широком значении. Так, Н.П. Кучерявенко рассматривает понятие «налоговая обязанность» в широком значении, включая в налоговую обязанность «обязанность по ведению налогового учета, обязанность по предоставлению налоговой отчетности, а также обязанность по уплате налогов и сборов»¹. Ю.А. Крохина придерживается аналогичной позиции, указывая, что налоговая обязанность – это целая система обязанностей налогоплательщика: обязанность встать на учет в налоговом органе, обязанность самостоятельно исчислить налоговую базу и определить на ее основе сумму налога, обязанность перечислить налог в бюджет соответствующего уровня².

Коллектив авторов под руководством Е.Ю. Грачевой рассмотрел понятие «налоговая обязанность» и в узком, и в широком значении, выделив из совокупности обязанностей налогоплательщика его основную обязанность, связанную с уплатой налогов и сборов³. Именно эту основную обязанность авторы отождествляют с налоговой обязанностью в узком смысле.

Встречается в научных трудах и исключительно узкий подход к понятию «налоговая обязанность», например, в работах Е.А. Имыкшеновой, А.И. Землина, Е.У. Латыповой, Т.Ю. Сащихиной, Е.А. Лопатниковой, И.Ю. Жалонкиной⁴ и др.

Так, Е.У. Латыпова определяет налоговую обязанность в виде правомерно установленной обязанности налогоплательщика уплатить в определенное

¹ Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. М.: Консум, 1997. С. 115-132.

² Налоговое право России: Учебник для вузов / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2003. С. 272.

³ Грачева Е.Ю. Налоговое право: Учебник / Е. Ю. Грачева, М. Ф. Ивлиева, Э. Д. Соколова. М.: Юристъ, 2005. С. 66.

⁴ См.: Имыкшенова Е.А. Обеспечение исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов по налоговому законодательству Российской Федерации: Дис. ...канд. юрид. наук. Тюмень, 2004. С. 121; Землин А.И. Налоговое право: Учебник. М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2005. С. 135; Латыпова Е.У. Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов. М.: Юриспруденция, 2006; Сащихина Т.Ю. Налоговая обязанность и ее исполнение: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008; Лопатникова Е.А. Реализация принципов налогового права / Под ред. И.И. Кучерова. М.: Юриспруденция, 2012; Жалонкина И.Ю. Модернизация механизмов взыскания налоговой задолженности в Российской Федерации: Дис. ...канд. эконом. наук. Томск, 2012.

время определенную сумму налогов и (или) сборов¹. Т.Ю. Сащихина полагает, что «налоговая обязанность – вид публично-правовой обязанности, носящей конституционный характер, которая возникает, приостанавливается и прекращается при наличии оснований, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, и представляет собой меру должного поведения налогоплательщика, заключающуюся в необходимости самостоятельно, своевременно, в полном объеме, в валюте РФ, в наличной или безналичной форме уплатить налог в соответствующий бюджет, и обеспечена применением принуждения, в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения налогоплательщиком обязанности»². С точки зрения Е.А. Лопатниковой, «налоговая обязанность – конституционная обязанность граждан (физических лиц) своевременно и в полном объеме уплачивать законно установленные налоги и сборы в пользу государства и муниципальных образований»³. И.Ю. Жалонкина определяет понятие налоговая обязанность как «урегулированные нормами налогового права общественные отношения, имеющие конституционно-правовой характер, в силу которых налогоплательщик обязан уплатить налог, а государство вправе требовать от налогоплательщика надлежащего исполнения своих обязанностей»⁴. С.В. Мирошник понимает под налоговой обязанностью «меру общественно необходимого поведения лица в форме безвинового отчуждения части собственности в целях удовлетворения публичных интересов»⁵.

Помимо категории «налоговая обязанность» в научной литературе довольно часто встречается термин «налоговое обязательство». Совершенно очевидно, что категории «обязанность» и «обязательство» не являются тождественными, хотя и имеют тесную связь. По отношению к обязательству

¹ Латыпова Е.У. Указ. соч.

² Сащихина Т. Ю. Указ. соч. С. 18-23.

³ Лопатникова Е.А. Указ. соч.

⁴ Жалонкина И.Ю. Указ. соч. С. 18-20.

⁵ Мирошник С. В. Правовое регулирование исполнения обязанностей по уплате налогов, сборов, страховых взносов физическими лицами в добровольной и принудительной форме: вопросы теории и практики / С. В. Мирошник // Журнал юридических исследований. 2021. Т. 6. № 3. С. 33-39.

обязанность является его элементом, следовательно, по содержанию обязательство шире, чем обязанность.

В.М. Чибинев объясняет использование в законодательстве о налогах и сборах категории «налоговая обязанность» исключительно желанием государства уклониться от ответственности за организованную налоговую систему, которая, по мнению автора, по своей сущности является грабительской¹. Фактически, уходя от использования категории «обязательство», которое предполагает наличие взаимных обязательств друг перед другом, государство превращается в «некое всеильное и могущественное божество, стоящее вне права и над ним, которое может все»², но не несет перед налогоплательщиками ответственности за эффективное и рациональное использование денежных средств, собранных за счет уплаченных налогов.

По справедливому мнению В.М. Чибинева, понятие «налоговое обязательство» полностью соответствует сущности налогообложения, а посредством введения института обязательства в сферу налогообложения решится не только юридико-техническая задача, связанная с созданием правового механизма, соответствующего экономической сути налоговых отношений, но и в определенной степени решится политическая задача: государство станет полноправным субъектом налогового права, наделенным юридическими правами и обязанностями³.

Следует заметить, что предложения о введении в научный и правовой оборот категории «налоговое обязательство» высказывают многие ученые: С.В. Запольский, М.В. Карасева, А.И. Худяков, С.Г. Пепеляев, И.А. Цинделиани, Д.В. Винницкий, М.Ю. Орлов, А.Т. Шаукенов⁴ и др.

¹ См.: *Чибинев В.М.* Проблемы соотношения понятий «обязанность» и «обязательство» в налоговом праве // *Налоги (журнал)*. 2006. № 3. С. 12-15.

² См.: Там же.

³ См.: Там же.

⁴ См.: *Запольский С.В.* Самофинансирование предприятий. Правовые вопросы. М., 1981. С.61; *Карасева М.В.* Финансовые правоотношения. Воронеж: Изд-во ВГУ, 1997. С. 276-288; *Худяков А.И.* Налоговое право Республики Казахстан. Общая часть: Учебник. Алматы: Норма-К, 2003. С.398-427; *Налоговое право: Учебник / Под. ред С.Г. Пепеляева. М.: Юрист, 2004. С. 147, 148; Налоговое право России: Учебник / И.А. Цинделиани и др. М.: Эксмо, 2008. С. 162-209; *Винницкий Д.В.* Налоговое обязательство и система налогового*

Но есть и противники использования понятия «налоговое обязательство» в налоговом праве, к их числу относятся Д.А. Братусь, Е.А. Суханов, Н.П. Кучерявенко, М.К. Сулейменов, И.И. Кучеров¹ и др.

В целях решения поставленных задач настоящего параграфа мы будем использовать термин «налоговая обязанность» в его узком значении: как обязанность по уплате налога, сбора или страховых взносов.

В самом общем виде налоговая обязанность в ее узком значении – это, имеющаяся у налогоплательщика, плательщика сбора или плательщика страховых взносов, обязанность уплатить самостоятельно (лично), через представителя или иное лицо, своевременно или досрочно, в полном объеме и за счет собственных средств налогоплательщика либо за счёт средств иного лица законно установленный, правильно исчисленный, в определенной форме и валюте, с соблюдением установленного порядка налог, сбор или страховые взносы.

Дальнейшее исследование налоговой обязанности непосредственно связано с определением содержания налоговой обязанности.

Содержание налоговой обязанности включает определенную совокупность элементов, которые закрепляются в гл. 8 Налогового кодекса РФ. К числу элементов налоговой обязанности относят возникновение, исполнение, изменение и прекращение налоговой обязанности.

Особые основания, которые влекут возникновение, исполнение, изменение или прекращение налоговой обязанности, – установленные по каждому конкретному налогу самостоятельные юридические факты. Юридическими фактами принято называть «жизненные обстоятельства, с которыми правовые нормы связывают наступление юридических

обязательственного права // Законодательство. 2003. №7. С.22-32; Орлов М.Ю. Налоговое обязательство: право на существование в налоговом праве // Налоги и налогообложение. 2004. №12. С. 16. См.: Шаукенов А.Т. Некоторые проблемы теории и философии налогового права. Алматы: Print S, 2009. С. 117-219.

¹ См.: Братусь Д. А. Финансовое обязательство: публичное - по содержанию, частное - по форме. Как исполнять? // Юрист. 2008. №10. С. 46-56; Суханов Е.А. Осторожно: гражданско-правовые конструкции! // Законодательство. 2003. №9. С. 60-65; Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6 т. Т 3: Учение о налоге. Харьков: Легас: Право, 2005. С. 375-390; Сулейменов М.К. Проблемы соотношения гражданского и налогового законодательства // Налоговый эксперт. 2001. №2 (15). С. 11, 12; Кучеров И.И. Правовые признаки денежных обязанностей и их отличие от денежных обязательств // Финансовое право. 2012. № 1. С. 12 - 18.

последствий»¹. Основной функцией юридических фактов в регулировании правоотношений выступает обеспечение перехода от общей модели прав и обязанностей, содержащейся в юридических нормах, к конкретным правам и обязанностям, воплощенным в правоотношениях². «Юридические факты, порождающие соответствующие налоговые правоотношения, содержатся в гипотезах налогово-правовых норм»³.

Рассмотрим каждый из элементов налоговой обязанности более подробно.

Возникновение налоговой обязанности. Наличие в законодательстве о налогах и сборах законно установленных налогов, сборов или страховых взносов еще не является основанием для возникновения налоговой обязанности у налогоплательщика. В силу нормативных предписаний (ст. 44 НК РФ) налоговая обязанность возникает при наличии оснований, установленных законодательством о налогах и сборах. Обязанность уплатить конкретный налог или другой обязательный платеж возникает у плательщиков с момента возникновения обстоятельств, предусмотренных законодательством о налогах и сборах отдельно по каждому налогу, сбору или страховым взносам. Например, обязанность по уплате НДФЛ может возникнуть у физического лица при получении этим лицом дохода.

Таким образом, возникновение обязанности по уплате налога, сбора и страховых взносов имеет непосредственную связь с налогоплательщиком и объектом налогообложения по определенному налоговому платежу, то есть носит субъективный (личный) характер.

К числу общих оснований возникновения налоговой обязанности относят *совокупность трех юридических фактов*, влекущих возникновение налоговой обязанности: наличие у субъекта объекта обложения налогом, сбором или

¹ См.: Теория государства и права / Под общ. ред. А.С. Пиголкина. М.: Издательский Дом «Городец», 2003. С. 373.

² См.: Исаков В.Б. Юридические факты в советском праве. М.: Юрид. лит., 1984. С. 57, 58.

³ Мирошник С. В. Правовое регулирование исполнения обязанностей по уплате налогов, сборов, страховых взносов физическими лицами в добровольной и принудительной форме: вопросы теории и практики / С. В. Мирошник // Журнал юридических исследований. 2021. Т. 6. № 3. С. 33-39.

страховыми взносами; наличие непосредственной связи между объектом и субъектом налога, сбора или страховых взносов; наступление срока уплаты налога, сбора или страховых взносов. Рассмотрим каждое основание более подробно.

Первым юридическим фактом, влекущим возникновение налоговой обязанности у налогоплательщика, является наличие у него соответствующего объекта обложения налогом.

Согласно положениям ст. 38 Налогового кодекса РФ, объект налогообложения – реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

Большинство исследователей обращает внимание на то, что в указанной статье отсутствует как таковое определение объекта налогообложения, в ней лишь содержится открытый перечень видов экономической деятельности, с которыми законодатель связывает возникновение налоговой обязанности в отношении того или иного налога.¹ Смысл положений данной нормы (ст. 38 НК РФ), по мнению ученых, заключается в том, что объект налогообложения служит фактическим основанием экономического характера, с которым законодательство связывает возникновение конкретной обязанности плательщика по уплате налога, иного обязательного налогового платежа, при этом законодатель фактически совместил такие понятия, как объект и предмет налога, придав объекту признаки предмета налога.

Известный теоретик финансового права А.И. Худяков предметом налога называл «вещественное выражение объекта налога»², некую его

¹ См.: Худяков А. И. Налоговое право Республики Казахстан. Алматы, 1998. С. 43; Винницкий Д. В. Субъекты налогового права. М., 2000. С. 51; Порохов Е. В. Теория налоговых обязательств: Учебное пособие. Алматы, 2001. С. 98, 99; Чуркин А. В. Объект налогообложения: правовые характеристики: Учебное пособие. М., 2003. С. 18, 19; Кучеров И.И. Объект налога как правовое основание налогообложения // Финансовое право. 2009. № 1. С. 6; Печенкина А.А. Недостатки правового регулирования оснований возникновения обязанности по уплате налога // Научный вестник Омской академии МВД России. 2013. №3 (50). С. 21, 22.

² Худяков А. И. Указ. соч. С. 43.

материальную составляющую. Предмет налога имеет значение для юридической конструкции налога. Без этого элемента налога невозможно определить и представить ту самую налогооблагающую составляющую, которая в непосредственной связи с субъектом налога образует правовое основание соответствующей правовой обязанности по уплате налога. Например, в земельном налоге предметом налога является земельный участок, в налоге на доходы физических лиц – доход, в транспортном налоге – транспортное средство и т.д.

Объект налога, по мнению И.И. Кучерова, «по сути, есть определенная налогооблагающая связь, объединяющая предмет налогообложения и субъект налога. Соответственно, объект налога, а следовательно, и обязанность по уплате того или иного налогового платежа, возникает в том случае и тогда, когда обозначилась эта самая связь»¹.

Вторым юридическим фактом, влекущим возникновение налоговой обязанности, выступает наличие непосредственной связи между объектом налогообложения и налогоплательщиком, при этом для каждого налога (сбора, страховых взносов) эта связь будет специфической. Например, обязанность по уплате земельного налога у физического лица возникает при наличии факта обладания земельным участком, как на праве собственности, так и на праве пожизненного наследуемого владения или на праве постоянного (бессрочного) пользования (ст. 388 и 389 НК РФ).

На данном примере хорошо видно, что применительно к поимущественным налогам, подлежащим уплате физическими лицами, объектом налогов будет выступать особая правовая связь, возникающая между субъектами налога (налогоплательщиками) и теми материальными объектами, наличие которых у налогоплательщика обуславливает возможность обложения налогом. Эта особая правовая связь выражается в форме права собственности на объекты материального мира или в форме некоторых других вещных прав. Наличие правовой связи между налогоплательщиком и

¹ Кучеров И. И. Указ. соч. С. 6.

предметом материального мира (имуществом), закрепленной в правовой норме, позволяет трансформировать предмет налога в объект налога, который выступает юридическим фактом, влекущим возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

Соответственно право собственности служит определяющим основанием в юридических конструкциях поимущественных налогов, уплачиваемых физическими лицами. Например, обязанность по уплате налога на имущество физических лиц возникает только после приобретения права собственности на жилой дом, квартиру, комнату, дачу, гараж и иные объекты недвижимости, названные в законе объектом налога на имущество физических лиц. То есть фактический состав, влекущий появление у налогоплательщика обязанности по уплате этого налога на имущество физических лиц, в совокупности образуют конкретный объект налога и право собственности налогоплательщика на этот объект налога.

Для возникновения налоговой обязанности у физического лица по уплате транспортного налога наличия у него определенного транспортного средства недостаточно, необходим факт регистрации этого транспортного средства в органах ГИБДД, в результате которого это физическое лицо фиксируется в качестве владельца транспортного средства (собственника). В тех ситуациях, когда транспортное средство находится у налогоплательщика в исправном состоянии, но не зарегистрировано в ГИБДД, оно не признается объектом обложения транспортным налогом. Следовательно, положения Налогового кодекса РФ для транспортного налога определяют дополнительные фактические обстоятельства, влекущие возникновение обязанности по уплате транспортного налога. Такими дополнительными обстоятельствами выступают возникновение права собственности на транспортное средство и его регистрация в органах ГИБДД.

Регистрация права собственности на объекты налога в качестве дополнительного обстоятельства для возникновения налоговой обязанности требуется также для налога на имущество физических лиц и для земельного

налога. Обстоятельства возникновения и прекращения налоговой обязанности в отношении уплаты земельного налога неоднократно становились предметом рассмотрения высших судебных инстанций¹, которые зафиксировали, что обязанность уплачивать земельный налог возникает у налогоплательщика с момента регистрации за ним одного из названных в законе прав на земельный участок, то есть с момента внесения записи в Единый государственный реестр прав на недвижимое имущество и сделок с ним, и прекращается со дня внесения записи в указанный реестр о праве иного лица на соответствующий земельный участок.

Третьим юридическим фактом, влекущим возникновение налоговой обязанности у налогоплательщика, является истечение налогового периода, по окончании которого обязательный платеж должен быть исчислен и уплачен.

Истечением налогового периода фиксируется наступление срока уплаты конкретного налога, сбора или страховых взносов. Законодательство о налогах и сборах (п. 3 ст. 57 НК РФ) содержит различные критерии для определения сроков уплаты налогов, сборов или страховых взносов. Такими критериями являются: определенная календарная дата; или истечение периода времени (года, квартала, месяца, декады, недели, дня); или указание на какое-то событие; или указание на действие, которое должно быть совершено (например, обязанность уплаты физическим лицом налога на имущество, полученного в порядке наследования, сопряжена с моментом вступления этого физического лица в наследство, или момент возникновения обязанности по уплате НДФЛ совпадает с моментом выплаты налоговым агентом физическому лицу дохода).

В отношении поимущественных налогов, подлежащих уплате физическими лицами, в основании возникновения обязанности по их уплате лежат не только юридические факты, основанные на материальных нормах налогового права, которые мы перечислили выше. Законодательство о налогах

¹ См.: Постановление Пленума ВАС РФ от 23.07.2009 № 54 «О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием земельного налога» // Вестник ВАС РФ. 2009. № 9.

и сборах содержит также юридические факты, влекущие возникновение обязанности по уплате поимущественных налогов, которые основаны на процедурных нормах налогового права.

Как известно, прежде чем налогоплательщику исполнить налоговую обязанность, налоги и другие обязательные платежи необходимо исчислить. Обязанность исчислять поимущественные налоги физических лиц возложена на налоговые органы (ст. 52 НК РФ). Исчислив налоги, налоговый орган направляет плательщикам налоговое уведомление не позднее 30 дней до наступления срока платежа по форме, утвержденной приказом Федеральной налоговой службы РФ¹ (п. 2 ст. 52 НК РФ). Данный срок является организационным, его нарушение не приводит к недействительности налогового уведомления, а обязанность по уплате налога сохраняется².

Налоговый кодекс РФ не содержит понятие «налоговое уведомление»³. Доктринальное определение понятия «налоговое уведомление» сформулировал А.А. Батарин. Так, по его мнению, *налоговое уведомление* – это «письменное сообщение налоговых органов о сумме налогового оклада, который налогоплательщику надлежит уплатить»⁴.

По нашему мнению, налоговое уведомление – процедурный документ, являющийся актом применения налогово-правовой нормы (актом индивидуального регулирования), в котором определяются суммы поимущественных окладных налогов, подлежащих уплате физическими лицами, указываются объекты налогообложения, налоговая база, срок уплаты налогов, а также сведения, необходимые для перечисления налогов в бюджетную систему Российской Федерации. То есть в налоговом уведомлении фактически содержится волевое решение органа власти

¹ См.: Приказ ФНС России от 07.09.2016 № ММВ-7-11/477@ «Об утверждении формы налогового уведомления». [Электронный ресурс]. Режим доступа: СПС КонсультантПлюс.

² Архипов А.А. Сроки в налоговом праве: Монография. М.: Статут, 2011. С.69.

³ В статье 52 НК РФ, посвященной налоговому уведомлению, не раскрывается понятие «налоговое уведомление», статья содержит требования к его содержанию, а требования к форме, формату и порядку направления налогового уведомления изложены с отсылкой на принятие ФНС РФ специального нормативного акта.

⁴ Батарин А.А. Правовое регулирование начисления налога: Монография / Под ред. И.И. Кучерова. М.: Юриспруденция, 2014. С. 59-61.

(должностного лица), выраженное в предложении уплатить налог в определенной сумме и в определенный срок, без которого не может возникнуть налоговое правоотношение.

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.

Формирование и направление налогоплательщикам налогового уведомления относится к процедурным основаниям возникновения налоговой обязанности у физических лиц в отношении поимущественных окладных налогов. Из этого следует, что вручение налогового уведомления – процедурный момент института налоговой обязанности.

Налоговое уведомление вручается физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку, может быть направлено по почте заказным письмом или передано в электронном виде через интернет-сервис ФНС России «Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц»¹. При этом налоговый орган может использовать процедуру направления уведомления по почте, минуя стадию личного вручения. В случае направления налогового уведомления по почте заказным письмом налоговое уведомление считается полученным по истечении шести дней с даты

¹ С 1 июля 2015 г. вступила в силу возможность направления налоговым органом уведомления через личный кабинет налогоплательщика, соответствующие изменения в Налоговый кодекс внесены п. 7 ст. 1 Федерального закона от 04.11.2014 № 347-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2014. № 45. Ст. 6157.

направления заказного письма (абз. 1 п.4 ст. 52 НК РФ).

Вручение налогового уведомления обозначенными способами имеет важное значение для обеспечения возможности последующего судебного взыскания с физического лица недоимок, пеней и штрафов, поскольку установление факта вручения налогового уведомления относится к юридически значимым обстоятельствам для правильного разрешения судебных дел по требованиям налоговых органов о взыскании с физических лиц недоимок по поимущественным налогам, пеней и штрафов за их неуплату. Как отмечает И.А. Цинделиани¹, на практике имеется множество примеров, когда налоговый орган при взыскании сумм недоимок в судебном порядке не представляет доказательств вручения налогового уведомления. Это означает, что отсутствуют доказательства возникновения у физического лица обязанности по уплате поимущественных налогов.

Исходя из этого значение процедуры по формированию, направлению и вручению налогоплательщику налогового уведомления настолько велико, что несоблюдение налоговым органом всех указанных последовательных действий имеет весьма серьезные последствия: у налогоплательщика - физического лица не возникнет обязанности уплатить налог и, как следствие, налоговый орган утрачивает возможность взыскания недоимки по налогу в судебном порядке².

Обобщая изложенное, можно с уверенностью утверждать, что момент возникновения налоговой обязанности у физических лиц закрепляется материально-правовыми и процедурными нормами законодательства о налогах и сборах и обеспечивается взаимозависимостью и взаимосвязью действия целого ряда принципов налогообложения, имеющих как материальный, так и процедурный характер. В качестве материального

¹ Цинделиани И.А. Правовое регулирование взыскания недоимок по налогам, сборам, пеням, штрафам с налогоплательщиков - физических лиц: современное законодательство и правоприменительная практика // Финансовое право. 2012. № 11. С. 14 - 21.

² О необходимых и достаточных условиях для реализации права контрольных органов на обращение с административными исками о взыскании с физических лиц денежных сумм в счет уплаты установленных законом обязательных платежей и санкций см.: Цинделиани И.А. Реформа института взыскания обязательных платежей и санкций с физических лиц // Финансовое право. 2016. № 1. С. 33 - 37.

принципа можно назвать принцип равенства налогообложения, обеспечивающий обязательное законодательное основание для установления обязанности каждого уплачивать налоги (ст. 57 Конституции РФ). Процедурный принцип можно определить, как законодательно закреплённую последовательность совершения действий по формированию и направлению физическим лицам налоговых уведомлений.

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) наглядно видно, как важно соблюдение соответствующих процедур исчисления налога для возникновения обязанности по уплате поимущественных налогов. Определения 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.

Изменение налоговой обязанности. Изменение обязанности по уплате налогов, сборов и страховых взносов связано с изменением сроков уплаты соответствующего платежа в бюджет.

Изменение срока уплаты налога, сбора или страховых взносов – перенос установленного законом срока уплаты налога, сбора или страховых взносов на более поздний срок в форме предоставления отсрочки, рассрочки или инвестиционного налогового кредита.

Такие действия, как изменение срока уплаты налога путем предоставления отсрочки или рассрочки и инвестиционного налогового кредита, относятся к юридическим фактам, направленным на недопущение образования налоговой недоимки¹. Изменение срока уплаты налога не создает новой обязанности по уплате налога и не отменяет существующую налоговую

¹ Галкин А.В. Основания возникновения налоговой задолженности // Налоги. 2009. № 5. С. 23 - 27.

обязанность. Вместе с тем перенос исполнения налоговой обязанности на более поздние сроки влечёт образование у налогоплательщика суммы задолженности перед бюджетом, поэтому в соответствии с п. 4 ст. 64 и п. 6 ст. 67 Налогового кодекса РФ на неуплаченную сумму налога начисляются проценты¹. Кроме того, по своей сути перенос срока исполнения налоговой обязанности – это фактическое предоставление налогоплательщику возмездного кредита со стороны государства, который предоставляется за счет средств соответствующего бюджета или внебюджетного фонда, недополучивших соответствующие суммы налогов². Однако есть ученые, которые высказывают иную точку зрения. Так, А.В. Анищенко считает, что перенос сроков уплаты налогов на более поздний срок нельзя относить к бюджетному кредиту, так как денежные средства, за счет которых он предоставляется, еще не поступили в доходы бюджетов³.

Институт отсрочки и рассрочки налога применялся еще в дореволюционной России⁴. Изменение срока уплаты налога, сбора или страховых взносов относят к налоговым правоотношениям, которые регулируются диспозитивным методом правового регулирования. Однако в юридической науке⁵ отмечается, что диспозитивность регулирования этих отношений проявляется только на стадии подачи налогоплательщиком заявления об изменении срока уплаты налога. Процесс принятия налоговым органом решения о предоставлении отсрочки, рассрочки или инвестиционного налогового кредита, а также контроль за выполнением налогоплательщиком этого решения целиком и полностью регулируется императивными нормами.

Среди ученых-юристов нет единства в определении правовой природы правоотношений по предоставлению отсрочки, рассрочки и инвестиционного

¹ Там же.

² Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. Ю.А. Крохина. М.: НОРМА, 2003. С. 295.

³ Анищенко А.В. Инвестиционный налоговый кредит: определения есть, а определенности нет // Налоговая политика и практика. 2007. № 8. С. 25 - 29.

⁴ О применении отсрочки и рассрочки уплаты налоговых платежей, а также других послаблений в дореволюционной России см.: Исаев А.А. Очерк теории и политики налогов. М.: ООО ЮрИнфоР-Пресс, 2004. С. 257 - 259.

⁵ См., например: Печёнкина А.А. Возникновение, изменение и прекращение обязанности по уплате налога (финансово-правовой аспект): Дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2018. С. 87.

налогового кредита. В научных трудах высказывается позиция об отнесении изменения сроков исполнения налогоплательщиком своей налоговой обязанности в форме предоставления ему отсрочки, рассрочки или инвестиционного налогового кредита к налоговым льготам в виде налоговых освобождений¹ либо к налоговым льготам, имеющим самостоятельный характер². Существуют и другие мнения. Например, В.Н. Иванова, Н.А. Соловьева прямо указывают, что изменение сроков уплаты налогов в форме предоставления отсрочки или рассрочки либо предоставления инвестиционного налогового кредита не является налоговыми льготами³.

По нашему мнению, правовая природа правоотношений по предоставлению отсрочки, рассрочки и инвестиционного налогового кредита в большей степени носит бюджетный, а не налоговый характер. Данный вывод основан на том, что предоставление инвестиционного налогового кредита, имеющего договорной характер, и предоставление отсрочки и рассрочки имеют возмездный характер, поэтому их следует рассматривать как разновидность бюджетного кредита (ст. 93.2 Бюджетного кодекса РФ), предоставленного за счет соответствующего бюджета.

Применительно к физическим лицам следует сделать уточнение, поскольку в отношении этой категории субъектов в части уплаты ими налогов, сборов и страховых взносов может применяться только отсрочка или рассрочка по заявлению физического лица. Следует также уточнить, что обязанность физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, уплачивать страховые взносы возникает, например, в случае если это физическое лицо выступает в качестве заказчика при заключении гражданско-правового договора на оказание юридической услуги

¹ См.: Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Е.Ю. Грачева, Г.П. Толстопятенко. М.: ТК «Велби»; Изд-во «Проспект». 2-е изд., перераб. и доп. М., 2008. С. 192.

² См.: Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: Учебник для вузов. М.: Издательство «Юрайт»; ИД «Юрайт», 2010. С. 217, 219.; Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. Е.М. Ашмаринной. М.: КНОРУС, 2011. С. 52.

³ См., например: Иванова В.Н. Юридическая конструкция налога как фактор совершенствования налогового законодательства: Автореф. дис... докт. юрид. наук. Воронеж, 2010. С. 9; Соловьева Н.А. Налоговые вычеты и налоговые льготы: проблемы соотношения и законодательного закрепления: Монография. М.: КНОРУС, 2012. С. 78.

с другим физическим лицом (исполнителем) и производит выплату ему вознаграждения по данному договору. Страховые взносы уплачиваются с суммы такого вознаграждения¹.

Другим немаловажным фактором, влияющим на изменение налоговой обязанности, является перерасчет суммы ранее исчисленных поимущественных 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. Нормативно закреплена возможность перерасчета или доначисления налоговых платежей по поимущественным налогам появилась с 1 января 2010 г.², после принятия поправок в Налоговый кодекс РФ³.

Перерасчет поимущественных налогов может быть обусловлен различными обстоятельствами, например, изменением адреса места жительства физического лица; различными ошибками (некорректными настройками справочников нормативно-справочной информации и т.п.) и другими обстоятельствами⁴.

С 1 января 2019 г. вступили в силу⁵ очередные изменения, касающиеся вопросов перерасчета и доначисления поимущественных налогов налоговыми органами⁶. Основная концепция изменений связана, во-первых, с

¹ См.: Письмо Минфина РФ от 15 февраля 2018 г. № 03-15-05/9504. [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

² См.: *Цинделиани И.А.* Правовое регулирование взыскания недоимок по налогам, сборам, пеням, штрафам с налогоплательщиков - физических лиц: современное законодательство и правоприменительная практика // Финансовое право. 2012. № 11. С. 14 - 21.

³ Федеральный закон от 28.11.2009 № 283-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Российская газета. 30.11.2009. № 227(5051)

⁴ Примерный перечень оснований для осуществления перерасчета содержится в Письме ФНС России от 01.12.2016 № БС-4-21/22888@ «О перерасчетах налогов на имущество физических лиц» (Утратило силу). [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

⁵ Возможность осуществления перерасчета по новым правилам, вступившим в силу с 1 января 2019 г., не распространяется на отношения по уплате налогов, возникших до указанной даты. См.: Письмо ФНС России от 12.12.2019 № БС-4-21/25601 «Об ограничении перерасчета местных налогов, предусмотренном пунктом 2.1 статьи 52 Налогового кодекса Российской Федерации»; Письмо Минфина России от 13 марта 2020 г. № 03-02-02/19402; Письмо Минфина России от 11.12.2019 № 03-05-04-01/96698. [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

⁶ См.: Федеральный закон от 03.08.2018 № 334-ФЗ «О внесении изменений в статью 52 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Российская газета. 08.08.2018. № 172.

ограничением периода возможного перерасчета суммы транспортного, земельного налога¹ и налога на имущество физических лиц², который составляет не более чем три года, предшествующих календарному году направления налогового уведомления, содержащего сведения о пересчете суммы налогов; во-вторых, с ограничением возможности осуществления перерасчета налогов, уплачиваемых физическими лицами (земельного налога и налога на имущество физических лиц), если такой пересчет влечет увеличение ранее уплаченных сумм указанных налогов (п. 2.1 ст. 52 НК РФ), такой пересчет прямо запрещен к осуществлению³; в-третьих, с установлением конкретной даты, с которой следует учитывать измененную кадастровую стоимость при расчете налогов, в зависимости от причин ее изменения. В частности, сведения о кадастровой стоимости объекта налогообложения могут быть изменены в ЕГРН по различным причинам, указанным в п. 15 ст. 378.2 Налогового кодекса РФ, либо кадастровая стоимость объекта налогообложения может быть изменена вследствие изменения качественных и (или) количественных характеристик этого объекта.

Полагаем, что перерасчет поимущественных налогов физических лиц, основания осуществления которых предусмотрены законом, по своей правовой природе является формой изменения налоговой обязанности физических лиц. При этом налоговая обязанность физического лица изменяется с момента получения налогоплательщиком налогового уведомления, содержащего сведения о пересчете суммы налогов⁴, что является

¹ О перерасчете земельного налога при изменении кадастровой стоимости земельного участка по решению суда об установлении его рыночной стоимости см.: Письмо Минфина России от 25 декабря 2019 г. № 03-05-06-02/101682. [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

² О перерасчете налога при изменении кадастровой стоимости объекта недвижимости по решению суда или комиссии. См.: Письмо Минфина России от 15 февраля 2019 г. № 03-05-06-01/9456. [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

³ Применение данной нормы см. на примере судебной практики: Кассационное определение Третьего кассационного суда общей юрисдикции от 19.05.2020 № 88а-8640/2020. [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

⁴ Пересчет суммы налогов влечет возникновение многочисленных налоговых споров. См., например, Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 17.06.2020 № 18-КА20-10; Кассационное определение Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 13.05.2020 № 88А-7530/2020; Кассационное определение Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 13.05.2020 № 88А-7530/2020; Кассационное определение Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 13.05.2020 № 88А-7530/2020.

юридическим фактом, имеющим существенное значение при разрешении судебных споров, связанных с оспариванием подлежащих уплате сумм налога с учетом перерасчета¹.

Исполнение налоговой обязанности. Правоотношения по исполнению обязанности по уплате налоговых платежей выступают центральным элементом налоговой обязанности. В специальной литературе для обозначения этих правоотношений используется термин «исполнение налоговой обязанности», который законодательно не закреплен, однако в Налоговом кодексе РФ его значение раскрывается через основания прекращения налоговой обязанности (п. 3 ст. 44 НК РФ).

Исполнение налоговой обязанности включает действия по исчислению налоговых платежей и действия по их уплате в соответствующий бюджет².

Исчисление налогов, сборов или страховых взносов состоит из определенного набора действий участников налоговых правоотношений (налоговых органов, налоговых агентов, налогоплательщиков и плательщиков страховых взносов) по определению конкретного размера налога, сбора или страхового взноса, подлежащего уплате в бюджет, источником которого они являются. Так, каждый участник налоговых правоотношений, в обязанности которого входит исчисление налогового платежа, последовательно совершает действия по определению: объекта налогообложения, налоговой базы, налоговой ставки, возможных налоговых льгот, суммы налога (расчет)³.

По общему правилу, налогоплательщики, плательщики сборов и страховых взносов самостоятельно исчисляют суммы налога и страхового взноса (ст. 52 – 55 НК РФ). На налоговые органы возложена обязанность по исчислению поимущественных налогов, которые уплачиваются физическими

юрисдикции от 04.03.2020 № 88А-4207/2020; Кассационное определение Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 19.02.2020 № 88А-3186/2020; Кассационное определение Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 20.05.2020 № 88А-7476/2020. [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

¹ См.: Кассационное определение Шестого кассационного суда общей юрисдикции от 12.03.2020 № 88А-6427/2020 по делу № 2а-927/2019. [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

² См.: Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая (постатейный) / А.Н. Козырин [и др.]; Под ред. А.Н. Козырина. М.: ТК «Велби»; Изд-во «Проспект», 2005. С. 210.

³ См.: Налоги и налоговое право / Под ред. А.В. Брызгалина. М., 1997. С. 264 - 275.

лицами. Это является скорее исключением из правила по самостоятельному исчислению налога налогоплательщиком. Напомним, что обязанности по уплате поимущественных налогов у налогоплательщиков – физических лиц возникают не ранее даты получения налоговых уведомлений, которые направляется в адрес физических лиц налоговым органом после исчисления налогов. Если налогоплательщики - физические лица, имеющие объекты налогообложения, не получили налоговое уведомление, они обязаны сообщать в налоговый орган о наличии у них объектов, подлежащих обложению налогами (п. 2.1. ст. 23 НК РФ). При исчислении налога налоговыми агентами по налогу на доходы физических лиц размер налога определяется с учетом разрешенных законом вычетов (ст. 210 НК РФ). В данном правиле отражается право налогоплательщиков на снижение тяжести налогового бремени, основанное на принципе учета фактической способности налогоплательщика платить налоги (ст. 3 НК РФ)¹.

Исчисление налога прекращается подачей налогоплательщиком налоговой декларации в налоговый орган, а в случае исчисления налога налоговым органом – направлением налогоплательщику налогового уведомления об уплате соответствующего налога. Исчисление страховых взносов заканчивается подачей налогоплательщиком в налоговый орган расчета по страховым взносам. Исчислению подлежат страховые взносы в Пенсионный фонд РФ и в Фонд обязательного медицинского страхования РФ в случае, если физическое лицо выступает в качестве заказчика при заключении гражданско-правового договора на оказание юридической услуги с другим физическим лицом (исполнителем) и производит выплату ему вознаграждения по данному договору. Страховые взносы уплачиваются с суммы такого вознаграждения². Размер сбора или способ его расчета нормативно установлен. Налогоплательщики - физические лица

¹ См.: *Тропская С.С.* Правовой статус налогоплательщика - физического лица в Российской Федерации: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 80.

² См.: Письмо Минфина РФ от 15 февраля 2018 г. № 03-15-05/9504. [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

самостоятельно осуществляют расчет страховых взносов и расчет сборов для их уплаты. Например, расчет сбора осуществляется самостоятельно в случае расчета государственной пошлины при подаче в суд исков имущественного характера. После расчета суммы налога, сбора или страхового взноса начинается их уплата.

Уплата налога, сбора и страховых взносов рассматривается в научной литературе в двух аспектах: в узком и широком¹. В широком аспекте уплата налога, сбора и страховых взносов связана с выполнением комплекса обязанностей налогоплательщика: обязанности по исчислению суммы налога, сбора или страховых взносов, обязанности уплатить налог, сбор и страховые взносы в соответствующий бюджет, а в случае их неуплаты – обязанности претерпевать меры государственного принуждения.

В узком аспекте уплата налога, сбора и страховых взносов предполагает надлежащее поведение налогоплательщика, связанное с уплатой налога, сбора и страховых взносов в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд, эта обязанность появляется у налогоплательщика с момента возникновения обстоятельств, предусмотренных нормами законодательства о налогах и сборах по конкретному налогу (ст. 44 НК РФ). Такие обстоятельства устанавливаются в нормах, регламентирующих порядок исчисления и уплаты конкретных видов налогов, сборов и страховых взносов.

В юридической литературе встречаются различные подходы к определению категории «уплата налога (сбора)». Например, И.И. Кучеров понимает под уплатой налога (сбора) «своевременное и в полном объеме исполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора) соответствующей обязанности по отношению к государству»².

В.Ф. Евтушенко предлагает следующую формулировку: «...уплата налога представляет собой активные действия налогоплательщика по передаче

¹ Данный подход нашел своё отражение в научной работе С.С. Тропской. См.: *Тропская С. С.* Правовой статус налогоплательщика - физического лица в Российской Федерации: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 79.

² См.: *Кучеров И.И.* Налоговое право России: Курс лекций. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Центр ЮрИнфоР, 2006. С. 142.

денежных средств в собственность государства и муниципальных образований; в этом процессе реализуется потенциал экономической категории «налог», выступающей как платеж, то есть как определенный процесс отчуждения собственности налогоплательщика в пользу публичных субъектов»¹.

В научных трудах уплата налога рассматривается в двух формах: добровольной и принудительной. Добровольная форма уплаты налоговых платежей – результат действий налогоплательщика по исполнению налоговой обязанности. Принудительная форма – процесс, в результате которого погашаются налоговые претензии государства за счет действий налогового органа по взысканию недоимок по налогам².

Нормальное функционирование налоговой системы предполагает добровольное исполнение налогоплательщиком своей налоговой обязанности и отсутствие к нему претензий со стороны налоговых органов. Под принудительным исполнением налоговой обязанности понимается применение к налогоплательщику мер государственного принуждения в целях взыскания налоговых платежей и санкций.

С точки зрения нормального функционирования налоговой системы, уплата налога – добровольное действие (комплекс действий) самого налогоплательщика по перечислению денежных средств в соответствующие бюджеты или целевые фонды, которое может быть осуществлено как самостоятельно (лично), так и через представителя. Исключением является перечисление налога: 1) налоговым агентом в соответствии с п.1 ст. 24 Налогового кодекса РФ; 2) лицом, которое уполномочено органом опеки и попечительства управлять имуществом безвестно отсутствующего физического лица; 3) иными лицами.

¹ *Евтушенко В.Ф.* Правовое положение налоговых агентов: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 29.

² *Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. Ю.А. Крохина.* 2-е изд., перераб. М.: Норма, 2005. С. 285.

Возможность уплачивать налоговые платежи за налогоплательщиков иными лицами введена с 30 ноября 2016 г.¹ Круг иных (третьих) лиц, которые вправе уплачивать налоги за налогоплательщиков, в законодательстве о налогах и сборах не определён. Представляется, что налоговые платежи за налогоплательщика могут осуществляться в самых различных вариантах. Плательщиком налоговых платежей могут выступать как физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели и лица, занимающиеся частной практикой, так и коммерческие и некоммерческие организации. Основным условием исполнения налоговой обязанности за налогоплательщика иным лицом является соблюдение порядка заполнения платежного поручения на перевод соответствующего платежа в бюджетную систему Российской Федерации. Такой порядок утвержден Приказом Минфина России².

На основе вышеуказанных подходов под уплатой налогов, сборов и страховых взносов следует понимать добровольные действия (комплекс действий) налогоплательщиков, плательщиков сборов и плательщиков страховых взносов, их представителей, а также иных лиц по перечислению денежных средств в соответствующие бюджеты или целевые фонды.

Статус «иных лиц», исполняющих налоговую обязанность налогоплательщика, значительно отличается от статуса уполномоченного или законного представителя, чьи права и обязанности установлены ст. 26 Налогового кодекса РФ, от статуса налогового агента и имеет ряд ограничений. Так, применительно к институту представительства в налоговых правоотношениях, последние возникают на основании закона либо договора и предполагают наделение представителя определёнными правами и обязанностями в отношении представляемого. В отношении института налоговых агентов правоотношения между налогоплательщиком и налоговым

¹ См.: Федеральный закон от 30.11.2016 № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Российская газета. 05.12.2016. № 275.

² См.: Приказ Минфина России от 12.11.2013 № 107н «Об утверждении Правил указания информации в реквизитах распоряжений о переводе денежных средств в уплату платежей в бюджетную систему Российской Федерации» // Российская газета. 24.01.2014. № 15.

агентом основаны на обязанности налогового агента уплачивать налог за счёт средств налогоплательщика. Ограничения, установленные законом в отношении «иных лиц», касаются их прав. В частности, иное лицо, исполнившее обязанность по уплате налоговых платежей в бюджет за налогоплательщика, *не вправе*: 1) потребовать возврата уплаченного за налогоплательщика налога из бюджетной системы Российской Федерации; 2) уточнить основание, тип и принадлежность налогового платежа, налоговый период или статус плательщика, если при оформлении платежного поручения была допущена ошибка, которая привела к не поступлению платежа в соответствующий бюджет. Потребовать возврата излишне уплаченного налога и уточнить реквизиты платежного поручения на уплату налогового платежа¹ вправе лишь сам налогоплательщик, подав соответствующее заявление в налоговый орган по месту налогового учета². «Иные лица», уплачивая налоговые платежи за налогоплательщика, действуют добровольно, на основе дозволения, установленного законом.

Казалось бы, внесение изменений в ст. 45 Налогового кодекса РФ, которые касаются возможности исполнения налоговой обязанности налогоплательщиков третьими лицами, должно в некоторой степени решить вопросы переложения обязанности по уплате налогов, сборов и страховых взносов с физических лиц, не достигших совершеннолетия, на третьих лиц. Ранее в параграфе 1 настоящего исследования нами обоснован вывод о том, что переложение налоговой обязанности физических лиц, не достигших восемнадцатилетнего возраста (совершеннолетия), осуществляется только на лиц, которые прямо указаны в законе в качестве таковых (ст. 56, 64 СК РФ, ст. 26, 28 ГК РФ, ст. 27 НК РФ), а именно на законных представителей: родителей или усыновителей, опекунов или попечителей, которые образуют

¹ О порядке уточнения платежного поручения см.: Письмо Минфина России от 16.07.2012 N 03-02-07/1-176 // Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

² Подробнее см.: *Гришина О.П.* Исполнение обязанности по уплате налога за налогоплательщика иным лицом // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2017. № 5. С. 64 - 67.

самостоятельную группу налогоплательщиков, обладающую специальной налоговой правосубъектностью.

Следует заметить, что в Налоговом кодексе РФ отсутствуют положения, обязывающие законных представителей лиц, не достигших совершеннолетия, уплачивать за несовершеннолетних детей налоговые платежи и нести ответственность за их неуплату. Единственная норма, которая косвенно регулирует данные отношения, – это п.1 ст. 26 Налогового кодекса РФ, согласно положениям которой налогоплательщик вправе, а не обязан участвовать в отношениях, регулируемых налоговым законодательством, через законного либо уполномоченного представителя.

Обозначенные пробелы в законодательстве создают трудности правового регулирования налоговых правоотношений с участием несовершеннолетних детей. Отсылка в ст. 27 Налогового кодекса РФ на гражданское законодательство для решения вопросов отнесения определенных субъектов к числу законных представителей физических лиц не решает эту проблему, более того, приводит к использованию в публичной правовой отрасли, каковой является финансовое право (налоговое право – подотрасль финансового права), несвойственного ему института аналогии закона – традиционного института гражданского права.

В отсутствие правового регулирования вопросов уплаты налогов законными представителями за несовершеннолетних налогоплательщиков финансовые¹ и налоговые органы² сформировали позицию, в соответствии с которой налоговая обязанность несовершеннолетних детей возлагается на их законных представителей. Так, Минфин и ФНС России, ссылаясь на ст. 27

¹ См.: Письмо Минфина России от 5 декабря 2018 г. № 03-05-06-01/87961 «Об уплате налога на имущество физлиц несовершеннолетними гражданами»; Письмо Минфина России от 28 августа 2013 г. № 03-05-0601/35251 «Каков порядок уплаты налога на имущество физлиц несовершеннолетними детьми?»; Письмо Минфина РФ от 15 июня 2009 г. № 03-02-08-54 «О порядке уплаты налогов родителями за своих несовершеннолетних детей»; Письмо Минфина РФ от 28 августа 2008 г. № 03-05-06-01/27 «Каков порядок уплаты налога на имущество физических лиц несовершеннолетними гражданами?». [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

² См.: Письмо ФНС России от 23.10.2012 № БС-2-11/666@; Письмо ФНС России от 21.10.2020 № БС-2-21/1815@) «О льготах по налогу на имущество физлиц для несовершеннолетних детей, в том числе из многодетных семей, и об исполнении обязанности по уплате налога в отношении принадлежащего им имущества». [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

Налогового кодекса РФ, ст. 26 – 28 Гражданского кодекса РФ и ст. 56, 60, 61, 64 и 80 Семейного кодекса РФ, полагают, что родители (усыновители, опекуны, попечители) как законные представители несовершеннолетних детей, имеющих в собственности имущество, подлежащее налогообложению, 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.

Анализ аргументации данной позиции показывает, что применение по аналогии к налоговым правоотношениям с участием несовершеннолетних лиц положений гражданского и семейного законодательства не дает ответы на ряд важных вопросов. Во-первых, вправе или обязаны родители несовершеннолетних детей как самостоятельные субъекты налоговых отношений уплачивать за них налоги и использовать при этом законно установленные налоговые льготы? Во-вторых, несет ли законный представитель ответственность за неподачу налоговой декларации и неуплату налога за несовершеннолетнего ребенка? Следует заметить, что переложение на родителей (усыновителей или опекунов, попечителей) ответственности за неисполнение налоговой обязанности несовершеннолетних детей является устоявшейся практикой правоприменения, что подтверждается различными письмами ФНС России¹. Так, например, по мнению налоговой службы, при исполнении налоговой обязанности несовершеннолетних детей ответственность за неподачу в установленный срок налоговой декларации и неуплату налогов несет законный представитель несовершеннолетнего ребенка².

¹ См.: Письмо ФНС РФ от 23.04.2009 № 3-5-04/495@ «Об исчислении и уплате НДФЛ родителем (опекуном, попечителем) как законным представителем несовершеннолетнего ребенка в возрасте до 18 лет, получившего в дар от своей прабабушки часть ее квартиры»; Письмо УФНС РФ по г. Москве от 09.08.2007 № 28-10/076242@ «О налогообложении НДФЛ суммы подарка за участие в конкурсе»; Письмо УФНС РФ по г. Москве от 15.01.2010 № 20-14/4/002290@ «Об обложении НДФЛ дохода в виде полученного несовершеннолетним ребенком недвижимого имущества в порядке дарения» [Электронный ресурс]. Режим доступа: СПС КонсультантПлюс.

² См., например, Письмо УФНС России по г. Москве от 16.04.2012 № 20-14/033206@ «Об уплате НДФЛ при одновременной продаже и покупке квартиры несовершеннолетнего ребенка», в котором разъясняется, что

Данные вопросы являются источником возникновения многочисленных налоговых споров, касающихся обязанности законных представителей несовершеннолетних по уплате за них налогов, а также получения налоговых льгот¹.

В настоящее время судебную практику по взысканию налоговой задолженности несовершеннолетних налогоплательщиков и пени за неуплату налогов с их законных представителей можно считать сложившейся. Однако решения судов содержат разные правовые основания для удовлетворения требований налоговых органов и по-разному распределяют между законными представителями несовершеннолетнего бремя уплаты его задолженности по налогам и пеням.

В тех решениях, где суды в основании удовлетворения иска указывают ст. 27 Налогового кодекса РФ и ст. 26 – 28 Гражданского кодекса РФ, в резолютивной части решения содержится указание на взыскание с родителей несовершеннолетнего задолженности по налогам и пеням в солидарном

«...от имени несовершеннолетнего ребенка, получившего доход от продажи недвижимого имущества, налоговую декларацию по форме 3НДФЛ заполняет его родитель (усыновитель, опекун) как законный представитель ребенка. Уплату налога от имени ребенка осуществляет также его родитель как законный представитель. Кроме того, ответственность за неуплату налогов несет тоже его законный представитель». [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

¹ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 03.04.2009 № 480-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Борисова Александра Борисовича на нарушение его конституционных прав положениями пункта 3 статьи 210 и подпункта 3 пункта 1 статьи 219 Налогового кодекса Российской Федерации»; Определение Конституционного Суда РФ от 27.01.2011 № 25-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Кожевникова Дмитрия Леонидовича на нарушение его конституционных прав абзацем третьим подпункта 1 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации»; Постановление Конституционного Суда РФ от 01.03.2012 № 6-П «По делу о проверке конституционности положения абзаца второго подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации»; Постановление Конституционного Суда РФ от 27.06.2017 № 17-П «По делу о проверке конституционности абзаца первого пункта 1 статьи 17 Федерального закона «Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств» в связи с запросом мирового судьи судебного участка № 1 Выксунского судебного района Нижегородской области»; Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 29.11.2018 № 310-КГ18-7101 по делу № А83-6405/2017; Решение Верховного Суда РФ от 04.07.2019 № АКПИ19-316 «Об отказе в удовлетворении административного искового заявления об оспаривании пункта 2 Письма ФНС России № ММВ-20-8/52@, Казначейства России № 42-7.4-05/9.3-318 от 30.05.2013»; Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 01.11.2019 № 301-ЭС19-10633 по делу № А28-4206/2018; Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 16.06.2020 № 307-ЭС19-23989 по делу № А56-60671/2019; Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 21.08.2020 № 301-ЭС20-5798 по делу № А11-3900/2019; Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 23.11.2020 № 305-ЭС20-2879 по делу № А40-86746/2019; Определение Первого кассационного суда общей юрисдикции от 16.07.2020 № 88-8965/2020; Определение Третьего кассационного суда общей юрисдикции от 18.11.2020 № 88-16589/2020 и многие другие [Электронный ресурс]. Режим доступа: СПС КонсультантПлюс.

порядке¹. В судебных актах, где суды обосновывают свое решение в совокупности ст. 27 Налогового кодекса РФ, ст. 26 – 28 Гражданского кодекса РФ и ст. 56, 60, 61, 64 и 80 Семейного кодекса РФ, резолютивная часть решения содержит указание на взыскание задолженности по налогам и пени с законных представителей (родителей) несовершеннолетнего в равных долях². Последняя позиция, с нашей точки зрения, является более предпочтительной, поскольку в соответствии с п.1 ст. 61, п.1 ст. 64 и п.1 ст. 80 Семейного кодекса РФ права и обязанности по содержанию своих несовершеннолетних детей и выступлению в защиту их прав и интересов в отношениях с любыми лицами родители реализовывают совместно на основе равенства. В этом случае можно говорить о доленой обязанности родителей уплачивать налоговые платежи за своих несовершеннолетних детей. Представляется, что в зависимости от достижения определенного возраста несовершеннолетнего, необходимо закрепление в правовых актах дифференциации порядка исполнения законными представителями обязанностей по уплате налогов, а именно до 14 лет определять его в доленом порядке, а с 14 лет до 18 лет в субсидиарном порядке.

Учитывая позицию Верховного Суда РФ относительно распределения ответственности за вред, причиненный несовершеннолетним, в зависимости от его возраста³, а также выводы, сделанные нами в результате проведения во главе 1 настоящей работы исследования налоговой правосубъектности физических лиц, в том числе несовершеннолетних, в частности выводы о

¹ См.: Решение Шатурского городского суда Московской области № 2А-1847/2019 2А-193/2020 2А-193/2020(2А-1847/2019);~М-1900/2019 М-1900/2019 от 20 мая 2020 г. по делу № 2А-1847/2019. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://sudact.ru/regular/doc/TORVDyElgrZL/?regular-txt=>; Решение Ногинского городского суда Московской области № 2А-224/2019 2А-224/2019(2А-5061/2018);~М-4685/2018 2А-5061/2018 М-4685/2018 от 20 февраля 2019 г. по делу № 2А-224/2019. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://sudact.ru/regular/doc/zTzuGfColALR/?regular-txt=>.

² Решение Сергиево-Посадского городского суда Московской области № 2А-2922/2019 2А-2922/2019~М-2161/2019 М-2161/2019 от 10 июня 2019 г. по делу № 2А-2922/2019. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://sudact.ru/regular/doc/Xgu0X0IHOD5C/?page=2®ular-court=®ular-date from=>; Решение № 2А-964/2020 2А-964/2020~М-849/2020 М-849/2020 от 29 мая 2020 г. по делу № 2А-964/2020. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://sudact.ru/regular/doc/2tfZwAkf3UZ7/?regular-txt=>.

³ См.: п. 14 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26.01.2010 № 1 «О применении судами гражданского законодательства, регулирующего отношения по обязательствам вследствие причинения вреда жизни или здоровью гражданина» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2010. № 3.

наличии у несовершеннолетнего лица, реализовавшего свою трудовую дееспособность и получившего доходы, *частичной налоговой дееспособности*, полагаем, что следует разграничить обязанности родителей по уплате налоговых платежей за своих несовершеннолетних детей, не достигших 14-летнего возраста и достигших 14-летнего возраста.

Хотелось бы остановиться еще на одном проблемном моменте правоприменения, рассмотрение которого в совокупности с вышеизложенным позволит выработать более полный спектр предложений для разрешения проблемных вопросов исполнения налоговой обязанности несовершеннолетними. Как известно, за неисполнение либо ненадлежащее исполнение налоговой обязанности, т.е. за совершение налогового правонарушения законодательством о налогах и сборах предусмотрена налоговая ответственность.

В соответствии со ст. 106 Налогового кодекса РФ наличие вины является основным элементом субъективной стороны налогового правонарушения. Однако положения этой нормы применимы к несовершеннолетним с учетом некоторых особенностей. Во-первых, неуплата налогов несовершеннолетним скорее может быть вызвана отсутствием у него доходов, за счет которых он мог бы исполнить свою налоговую обязанность, а не его виной, как индивидуальным психическим отношением к содеянному. Во-вторых, несовершеннолетний не может привлекаться к налоговой ответственности, поскольку физическое лицо может быть привлечено к ответственности за совершение налоговых правонарушений только с момента достижения 16-летнего возраста¹.

По этой причине в правоприменительной практике при взыскании задолженности по налогам с несовершеннолетних налогоплательщиков к ответственности привлекаются их законные представители, и это при условии, что правовые основания для привлечения к ответственности законных

¹ См.: п. 3 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации». [Электронный ресурс]. Режим доступа: СПС КонсультантПлюс.

представителей за неуплату ими налогов своих несовершеннолетних детей отсутствуют, так как ни в законодательстве о налогах и сборах, ни в гражданском законодательстве, к которому отсылают положения п. 2 ст. 27 Налогового кодекса РФ, не закреплена ответственность законных представителей за неуплату налогов несовершеннолетними налогоплательщиками. Фактически в этом случае законные представители привлекаются к ответственности за правонарушения, которые не совершали.

Представляется, что и несовершеннолетние налогоплательщики, и их законные представители в условиях отсутствия четкого законодательного закрепления привлекаются к так называемой безвиновной ответственности. В теории права безвиновная ответственность определяется не как собственно ответственность, а как прием законодателя, нуждающийся только в наличии события деликта¹, влекущего возникновение обязанности возместить причиненный вред².

Появление безвиновной налоговой ответственности у законных представителей несовершеннолетних детей за неисполнение ими налоговой обязанности за несовершеннолетних детей в научных источниках относят к попытке урегулировать пробелы в законодательстве за счет «неправа»³. Философское осмысление категории «неправо» изложено Г.В Гегелем в известном труде «Философия права»⁴, где автор выделяет три вида «неправа»: «непреднамеренное или гражданское неправо, обман и преступление»⁵.

Согласно принципу правовой определенности, нормы права, регулирующие налоговые правоотношения, должны содержать точное закрепление кто, когда и в каком порядке должен уплачивать законно установленные налоги и нести ответственность за их неуплату, в том числе за

¹ См.: Рудый Н.К. Правовая характеристика чести, достоинства и репутации // Юрист. 2008. № 3. С. 9-11.

² См.: Колесникова М.М., Семенов А.В. Компенсация морального вреда как способ защиты чести, достоинства и деловой репутации // Ленинградский юридический журнал. 2016. № 2. С. 72 - 86.

³ См.: Колосов Д.И. Родители и дети: вопросы исполнения налоговой обязанности и вины в налоговом праве // Финансовое право. 2020. № 10. С. 38 - 41.

⁴ См.: Гегель Г.В.Ф. Философия права. М., 1990. С. 137 - 141.

⁵ Приводится по: Ершов В.В. Право и неправо: дискуссионные вопросы теории и практики // Российское правосудие. 2013. № 1. С. 24 - 31.

несовершеннолетних детей, признанных налогоплательщиками. Полагаем необходимым в отношении прав и обязанностей законных представителей несовершеннолетних детей 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, т.е. в случае отсутствия либо недостаточности личных средств несовершеннолетнего. Такое разграничение приведет к появлению законного основания для принудительного взыскания налоговой задолженности, при условии его закрепления в ст. 45 Налогового кодекса РФ.

Несмотря на появившуюся возможность уплачивать налоговые платежи иными лицами, принцип личного (самостоятельного) исполнения налоговой обязанности налогоплательщиком не утратил своего значения.

Самостоятельное исполнение налоговой обязанности налогоплательщиком закреплено в ст. 45 Налогового кодекса РФ и означает, что уплата налога осуществляется от имени и за счет собственных денежных средств налогоплательщика, что должно подтверждаться платежными документами¹. Это соответствует позиции, установленной Конституционным Судом РФ при рассмотрении на предмет конституционности абзаца первого

¹ См.: Кучеров И.И. Налоговое право России. М., 2001. С. 143, 144.

пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса РФ. Так, Конституционный Суд РФ указал, что ст. 45 НК РФ «...не препятствует участию налогоплательщика в налоговых правоотношениях как лично, так и через представителя. Однако представитель налогоплательщика должен обладать соответствующими полномочиями либо на основании закона...», «...либо в силу доверенности, выданной в порядке, установленном гражданским законодательством РФ¹. Кроме того, само представительство в налоговых правоотношениях означает совершение представителем действий от имени и за счет собственных средств налогоплательщика - представляемого лица. Следовательно, по правовому смыслу отношений по представительству, платежные документы на уплату налога должны исходить от налогоплательщика и быть подписаны им самим, а уплата соответствующих сумм должна производиться за счет средств налогоплательщика, находящихся в его свободном распоряжении, т.е. за счет его собственных средств»².

По мнению Конституционного Суда РФ, иное толкование понятия «самостоятельное исполнение налогоплательщиком своей обязанности по уплате налога» привело бы к невозможности четко персонифицировать денежные средства, за счет которых производится уплата налога, и к недопустимому вмешательству третьих лиц в процесс уплаты налога налогоплательщиком. Из этого правила есть исключения, связанные с объективной невозможностью лица исполнять налоговую обязанность, в частности, в силу признания лица безвестно отсутствующим или недееспособным. В этих случаях обязанность по уплате налогов и сборов физического лица, признанного судом безвестно отсутствующим, исполняется лицом, уполномоченным органом опеки и попечительства управлять

¹ Статья 29 НК РФ с учетом последних изменений, внесенных 11.11.2020 г. в Налоговый кодекс РФ, предусматривает возможность уполномоченному представителю налогоплательщика осуществлять свои полномочия также и на основании доверенности в форме электронного документа, подписанного электронной подписью доверителя. См.: <https://www.interfax.ru/russia/736653>.

² Определение Конституционного Суда РФ от 22.01.2004 № 41-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Сибирский Тяжпромэлектропроект» и гражданки Тарасовой Галины Михайловны на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации» // Экономика и жизнь. 2004. № 20.

имуществом безвестно отсутствующего; налоговая обязанность лица, признанного судом недееспособным, исполняется опекуном за счет денежных средств этого недееспособного (безвестно отсутствующего) лица¹.

Кроме вышеперечисленного, уплата налога, сбора и страховых взносов подчиняется определенному порядку. Порядок уплаты налога Н.П. Кучерявенко определяет как «совокупность действий налогоплательщика по фактическому внесению сумм налога, подлежащих уплате в соответствующий бюджет или целевой фонд»².

Порядок уплаты налоговых платежей состоит из определенного перечня элементов, которые необходимо соблюсти.

К ним относятся: 1) валюта платежа; 2) форма платежа³; 3) основание платежа; 4) вид платежа; 5) направление платежа⁴; 6) способ уплаты (декларационный, «у источника выплаты», кадастровый и единый налоговый платеж физического лица); 7) место уплаты налога⁵; 8) срок платежа⁶.

Перечень способов уплаты налога для физических лиц изменился с 1 января 2019 г.⁷ С обозначенной даты физические лица - плательщики налогов по своему желанию могут уплачивать в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства единый

¹ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 22.01.2004 № 41-О. [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

² См.: Основы налогового права: Учебное пособие / Под ред. Н.П. Кучерявенко. Харьков: Легас, 2003. С. 142 - 145.

³ Подробнее о соблюдении формы платежа при уплате налогов см.: Определение Конституционного Суда РФ от 22.01.2004 № 41-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Сибирский Тяжпромэлектропроект» и гражданки Тарасовой Галины Михайловны на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации» // Экономика и жизнь. 2004. № 20.

⁴ Подробнее см.: Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Центр ЮрИнфоР, 2006. С. 145.

⁵ Как элемент уплаты налога место уплаты налога выделяется С.Г. Пепеляевым. См.: Налоговое право / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2005. С. 177.

⁶ Исполнение обязанности по уплате налога возможно до наступления установленного законом срока платежа по налогу, что подтверждается судебной практикой. См.: Определение Конституционного Суда РФ от 09.04.2001 № 82-О «По жалобам граждан С.О. Евсикова, Т.Г. Сибирченковой, Р.К. Исламовой, Л.И. Ленгле, С.В. Рыбакова, А.В. Привалова на нарушение их конституционных прав положениями Федерального закона «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» и положениями соответствующих законов Республики Марий Эл, Ставропольского края, Нижегородской области и Пермской области» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2001. № 4.

⁷ Соответствующие изменения внесены в Налоговый кодекс РФ Федеральным законом от 29 июля 2018 г. № 232-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с совершенствованием налогового администрирования» // Собрание законодательства РФ. 2018. № 31. Ст. 4821.

налоговый платеж, урегулированный ст. 45.1 Налогового кодекса РФ¹, в счет предстоящего исполнения обязанности по уплате налога на доходы физических лиц², транспортного налога, земельного налога и (или) налога на имущество физических лиц. Единый налоговый платеж может быть уплачен, в том числе и через многофункциональные центры предоставления государственных и муниципальных услуг, в которых в соответствии с решением высшего исполнительного органа государственной власти субъекта Российской Федерации организована возможность приема от указанных лиц денежных средств в счет уплаты налогов и их перечисления в бюджетную систему³.

В соответствии с п. 1 ст. 45.1 Налогового кодекса РФ единым налоговым платежом физического лица признаются денежные средства, добровольно перечисляемые в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства налогоплательщиком - физическим лицом в счет исполнения обязанности по уплате налога на доходы физических лиц, транспортного налога, земельного налога и (или) налога на имущество физических лиц. Уплату единого налогового платежа физического лица за налогоплательщика может произвести также иное лицо. Как справедливо заметила И.В. Бит-Шабо, цель введения единого налогового платежа физического лица направлена на упрощение процесса уплаты физическими лицами налогов «...за счет экономии времени и уменьшения

¹ Единый налоговый платеж физического лица – современный стимулирующий инструмент, который предполагает использование для его оплаты современные цифровые технологии. Так, формирование платежного документа и уплата единого налогового платежа физического лица могут быть осуществлены с помощью электронных сервисов, размещенных на официальном сайте ФНС РФ, таких как «Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц», «Уплата налогов, страховых взносов физических лиц», «Уплата налогов за третьих лиц», «Заполнение платежного поручения». Стимулирующий характер единого налогового платежа физического лица определяется положениями п. 8 ст. 45.1 НК РФ, согласно которым на сумму остатка денежных средств единого налогового платежа физического лица, не возвращенную физическому лицу в установленный срок, предусматривается начисление процентов за каждый календарный день просрочки возврата по ставке рефинансирования Банка России, имеющей место в дни просрочки возврата.

² Здесь имеется в виду налог на доходы физических лиц, уплата которого осуществляется на основании предоставленной налогоплательщиком в налоговый орган налоговой декларации. Срок уплаты НДФЛ в этом случае определяется п. 6 и 7 ст. 228 Налогового кодекса РФ.

³ Подробнее о внесенных изменениях см.: Письмо ФНС России от 06.08.2018 № БС-4-21/15191@ «Об изменении порядка налогообложения имущества в связи с опубликованием ряда федеральных законов» // Солидарность. 2018. № 30.

числа документов, которые необходимо заполнить налогоплательщику для уплаты налогов»¹.

Прекращение налоговой обязанности. Перечень юридических фактов, выступающих основаниями для прекращения налоговой обязанности, определен законодательством о налогах и сборах. Основания прекращения обязанности по уплате налога (сбора), предусмотренные указанной нормой, И.И. Кучеров², М.В. Карасева³ и др. рассматривают как правопрекращающие юридические факты, влекущие прекращение у налогоплательщика соответствующих прав и обязанностей.

Применительно к физическим лицам-налогоплательщикам налоговая обязанность прекращается: 1) с момента уплаты налога, сбора или страховых взносов; 2) со смертью налогоплательщика или с даты признания его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством; 3) с момента возникновения иных обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение налоговой обязанности.

Как видим, нормативно установленный перечень оснований для прекращения налоговой обязанности является открытым. Различные обстоятельства, которые могут выступать в качестве оснований прекращения налоговой обязанности, можно найти в различных нормах Налогового кодекса РФ (будут рассмотрены позже).

Представляется необходимым отметить важный юридический факт – момент уплаты налога, сбора или страховых взносов, наступление которого влечет прекращение налоговой обязанности.

Моментом прекращения у физических лиц обязанности по уплате налога (сбора) является: 1) момент передачи физическим лицом в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на

¹ *Бит-Шабо И.В.* Значение диджитализации налогообложения в процессе повышения эффективности исполнения обязанности по уплате налогов // Финансовое право. 2019. № 12. С. 33 - 36.

² См.: *Кучеров И.И.* Налоговое право России: Курс лекций. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Центр ЮрИнфоР, 2006. С. 142.

³ См.: *Финансовое право Российской Федерации* / Отв. ред. М.В. Карасева. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юрист, 2006. С. 343.

соответствующий счет Федерального казначейства без открытия счета в банке денежных средств, предоставленных банку физическим лицом, при условии их достаточности для перечисления; 2) день внесения физическим лицом в банк, кассу местной администрации либо в организацию федеральной почтовой связи наличных денежных средств для их перечисления в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства; 3) день вынесения налоговым органом решения о зачете сумм излишне уплаченных или сумм излишне взысканных налогов, пеней, штрафов в счет исполнения обязанности по уплате соответствующего налога; 4) день удержания сумм налога налоговым агентом, если обязанность по исчислению и удержанию налога из денежных средств налогоплательщика - физического лица возложена на налогового агента; 5) день уплаты декларационного платежа в соответствии с Федеральным законом №269-ФЗ¹.

Налог, сбор, страховые взносы не будут считаться уплаченными, и налоговая обязанность налогоплательщика (плательщика сборов, страховых взносов) не прекращается, если: 1) в платежном документе неправильно указан счет Федерального казначейства или наименование банка получателя; 2) налогоплательщик отозвал свой платежный документ; 3) местная администрация, банк, многофункциональный центр или почта вернули денежные средства.

Такое основание прекращения налоговой обязанности физического лица, как смерть налогоплательщика или признание его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством, не вызывает трудностей в практике правоприменения. Проблемные вопросы в правоприменительной практике возникают вследствие отсутствия правового регулирования порядка возврата наследникам сумм налогов, излишне уплаченных умершими физическими лицами при жизни, либо сумм налогов, излишне с них взысканных, а также сумм налоговых вычетов, заявленных умершими

¹ См.: Федеральный закон от 30.12.2006 № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами» // Российская газета. 31.12.2006. № 297.

физическими лицами к возмещению при жизни, которые, по нашему мнению, должны учитываться в составе наследственного имущества.

Между тем, согласно разъяснениям Минфина и ФНС России, возможность возврата излишне уплаченных (излишне взысканных) платежей, регулируемых налоговым законодательством РФ, наследникам умершего физического лица отсутствует в силу того, что наследники не являются участниками налоговых правоотношений, правоотношения сторон по возврату налогов в этом случае носят гражданско-правовой характер, а по смыслу п. 3 ст. 2 Гражданского кодекса РФ к налоговым отношениям гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством. Поэтому возврат наследникам умершего (объявленного умершим) налогоплательщика суммы, излишне уплаченного им (излишне взысканного налоговыми органами) ранее налога (сбора, страховых взносов, пеней, штрафа) не предусмотрен действующим законодательством Российской Федерации о налогах и сборах¹. Данная позиция аргументируется нормами гражданского и налогового права, а именно п. 2 и 3 ст. 44 НК РФ, п.3 ст. 2 и ст.1112 ГК РФ.

На основании данной позиции налоговые органы отказывают наследникам в возврате излишне уплаченных (излишне взысканных) ранее налогов умерших (объявленных умершими) физических лиц, в том числе отказываются включать данные суммы в наследственную массу, что вынуждает наследников искать защиты своих нарушенных имущественных прав в судах. Следует отметить, что единообразный подход к разрешению данной категории дел в практике судопроизводства не сложился, встречаются отказы в удовлетворении требований наследников², но в большинстве случаев, если налогоплательщики при жизни обращались с заявлением о возврате переплат по налогам (равно как и о возврате излишне взысканных налогов),

¹ См.: Письмо ФНС России от 17.01.2018 № ГД-4-8/678@ «По вопросу возврата наследникам умершего физического лица суммы излишне уплаченного (взысканного) налога»; Письмо Минфина России от 15 января 2021 г. № 03-02-11/1552. Режим доступа: СПС КонсультантПлюс.

² См., например: Определение Третьего кассационного суда общей юрисдикции от 18.11.2020 № 88-16589/2020. Режим доступа: СПС КонсультантПлюс.

суды удовлетворяют требования наследников, апеллируя тем, что отсутствие установленного Налоговым кодексом РФ порядка обращения наследников в налоговые органы и порядка возврата наследникам сумм переплаты не может являться основанием для отказа в возврате денежных средств, не подлежащих зачислению в бюджет, поскольку излишне внесенная в бюджет денежная сумма является имуществом налогоплательщика, в случае его смерти она подлежит включению в наследственную массу и распределению между наследниками в порядке, установленном разд. 5 Гражданского кодекса РФ¹. Аналогичный подход прослеживается по делам об обязанности выплатить наследникам суммы имущественных налоговых вычетов, причитающиеся к выплате наследодателям, но ими не полученные при жизни.

Удовлетворяя требования наследников, суды основывают свое решение на позициях, изложенных в Постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 29.05.2012 № 9 «О судебной практике по делам о наследовании», которым разъясняется, что в состав наследства входят принадлежавшие наследодателю на день открытия вещи, иное имущество, в том числе имущественные права и обязанности. К числу имущества, принадлежащего наследодателю, относятся вещи, включая деньги и ценные бумаги (ст. 128 ГК РФ); имущественные права (в том числе права, вытекающие из договоров, заключенных наследодателем, если иное не предусмотрено законом или договором; исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности или на средства индивидуализации; права на получение присужденных наследодателю, но не полученных им денежных сумм); имущественные обязанности, в том числе долги в пределах стоимости перешедшего к наследникам наследственного

¹ Определение Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 18.06.2020 № 88-8311/2020. Режим доступа: https://7kas.sudrf.ru/modules.php?name=2800001&text_number=1; Решение Ленинского районного суда г. Краснодара от 20 июля 2020 г. по делу № 2-4131/2020. Режим доступа: <https://sudact.ru/regular/doc/IxIcJ825eY6Y/?regular-txt=>; Кассационное определение Восьмого кассационного суда общей юрисдикции от 02.07.2020 № 88а-8026/2020. Режим доступа: СПС КонсультантПлюс; Решение Елецкого городского суда Липецкой области от 8 апреля 2020 г. по делу № 2-413/2020. Режим доступа: <https://sudact.ru/regular/doc/AwHrriDbJuWk/?regular-txt=>; Решение Советского районного суда г. Томска от 6 марта 2019 г. по делу № 2А-832/2019. Режим доступа: <https://sudact.ru/regular/doc/keKvu1N6xZ1K/?page=>; Определение Первого кассационного суда общей юрисдикции от 16.07.2020 № 88-8965/2020; Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 24.11.2020 по делу № 88-24691/2020. Режим доступа: СПС КонсультантПлюс.

имущества (п. 1 ст. 1175 ГК РФ). Исключение составляют имущественные права и обязанности, которые не входят в состав наследства вследствие неразрывной связи с личностью наследодателя, а также, если их переход в порядке наследования не допускается ГК РФ или другими федеральными законами (ст. 418, ч. 2 ст. 1112 ГК РФ).

Обобщая спорные случаи возврата налогов наследникам умерших (объявленных умершими) физических лиц, можно констатировать, что несмотря на то, что Налоговый кодекс РФ не регулирует вопросы наследственного правопреемства физических лиц в отношении излишне уплаченных налогов, эти суммы, образовавшиеся вследствие излишнего взыскания либо уплаты налога, в том числе за счет предоставления имущественного налогового вычета, являются имуществом наследодателя, находящимся у налогового органа, поскольку еще при жизни наследодателя возникло имущественное обязательство налогового органа по их выплате. Отказы наследникам в удовлетворении требований о возврате сумм налогов, если наследодатель при жизни воспользовался своим правом на возврат налогов и подал в налоговый орган необходимые документы, по нашему мнению, влекут нарушение конституционных принципов защиты права частной собственности, справедливости, юридического равенства, поддержания доверия граждан к закону и действиям государства применительно к сфере публичных финансов, соразмерности и экономической обоснованности публичных платежей, а также принципов целесообразности и недопустимости злоупотребления правом, конкретизация и развитие которых происходит в отраслевых принципах налогового права. Важность отраслевых принципов права подчеркивается В.В. Ершовым. По его справедливому мнению, они (принципы) выступают первичными правовыми регуляторами правоотношений¹, «способствуют системному, определенному, предсказуемому, единообразному, ожидаемому и прозрачному правоприменению и правотворчеству; позволяют правоприменительным

¹ Подробнее см.: *Ершов В.В.* Регулирование правоотношений: Монография. М., 2020. С. 189.

органам преодолевать коллизии в праве и в соответствии с ними рассматривать в судах правовые споры в «трудных ситуациях»¹.

Возвращаясь к иным обстоятельствам, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение налоговой обязанности, необходимо отметить, что в учебной и научной литературе обращается внимание на различные обстоятельства, которые хоть прямо не обозначены в ст. 44 Налогового кодекса РФ, но влекут прекращение налоговой обязанности. К таковым можно отнести, например: отмену налога, сбора или страховых взносов либо снижение налоговых ставок при условии, что они имеют обратную силу (п. 4 ст. 5 НК РФ)²; исполнение обязанности по уплате налогов, сборов и (или) страховых взносов поручителем за налогоплательщика (ст. 74 НК РФ); исполнение обязанности налогоплательщика по уплате налогов, сборов и (или) страховых взносов третьими лицами (п. 1 ст. 45 НК РФ); принудительное взыскание налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица (ст. 48 НК РФ); исполнение обязанности по уплате налогов (сборов) опекуном за недееспособного налогоплательщика (п. 2 ст. 51 НК РФ); исполнение обязанности по уплате налогов (сборов) лицом, уполномоченным органом опеки и попечительства, за безвестно отсутствующего налогоплательщика (п. 1 ст. 51 НК РФ); признание налоговой задолженности безнадежной к взысканию вследствие истечения установленного срока для ее взыскания и списание безнадежных долгов по налогам (ст. 59 НК РФ)³; признание судом налоговой задолженности безнадежной к взысканию вследствие вынесения определения об отказе в восстановлении пропущенного срока для подачи иска в суд (пп. 4 п. 1 ст. 59 НК РФ)⁴; признание налоговой задолженности безнадежной к взысканию и списание долгов вследствие

¹ См.: *Ершов В.В.* Указ. соч. С 198.

² См.: Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая (постатейный) / А.Н. Козырин [и др.]; Под ред. А.Н. Козырина. [Электронный ресурс]. Подготовлен для системы КонсультантПлюс, 2014.

³ *Демин А.В.* Налоговое право России: Учебное пособие. Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. 464 с. [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

⁴ См.: п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.arbitr.ru/as/pract/post_plenum/91622.html.

проведения налоговой амнистии¹; осуществление зачета суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей (ст. 78 НК РФ); осуществление зачета суммы налога, подлежащей возмещению, в счет погашения недоимки и задолженности по пеням и (или) штрафам (п. 4 ст. 176, п. 9 ст. 176.1, п. 2 ст. 203, п. 5 ст. 203.1 НК РФ)²; осуществление зачета суммы единого налогового платежа физического лица в счет уплаты налогов, подлежащих уплате физическим лицом, на основании самостоятельного решения налоговым органом о зачете³ и др.

Каждое из перечисленных оснований имеет свои особенности. Рассмотрим некоторые из них.

Прекращение налоговой обязанности физического лица по причине признания налоговой задолженности безнадежной к взысканию вследствие истечения установленного срока для ее взыскания реализуется на основании положений ст. 59 Налогового кодекса РФ. Прекращается налоговая обязанность у физического лица и вследствие отказа налоговому органу в восстановлении пропущенного срока для подачи в суд в отношении этого физического лица заявления о взыскании обязательных платежей и санкций.

Согласно разъяснениям высших судебных инстанций инициировать судебное разбирательство о признании налоговой задолженности безнадежной к взысканию вправе не только налоговый орган, но и налогоплательщик⁴. Такая инициатива реализуется подачей в суд в порядке административного

¹ Якушев А.О. О прекращении обязанности по уплате налогов в результате перераспределения бремени расчетов с бюджетом // Финансовое право. 2016. № 12. С. 40 - 44.

² См.: Тютин Д.В. Налоговое право: Курс лекций. Подготовлен для системы КонсультантПлюс, 2015.

³ Форма принятия решения утверждена Приказом ФНС России от 14 декабря 2018 г. № ММВ-7-8/804@ «Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при осуществлении зачета и возврата суммы единого налогового платежа физического лица, и формата представления заявления о возврате денежных средств, перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации в качестве единого налогового платежа физического лица, в электронной форме» // [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

⁴ См.: п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации». Аналогичная позиция содержится в судебных актах Конституционного Суда РФ, например, в Определении Конституционного Суда РФ от 26.05.2016 № 1150-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Кузнецова Сергея Тимофеевича на нарушение его конституционных прав подпунктом 4 пункта 1 статьи 59 Налогового кодекса Российской Федерации». [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

судопроизводства РФ заявления о признании сумм, возможность принудительного взыскания которых утрачена, безнадежными к взысканию и обязанности по их уплате прекращенной.

Получение решения суда о признании налоговой задолженности безнадежной к взысканию необходимо для исключения записей о недоимке и задолженности по пеням, штрафам и процентам из лицевого счета налогоплательщика. При этом вывод суда об утрате налоговым органом возможности взыскания недоимок, пеней, штрафов и процентов в связи с истечением установленного срока их взыскания может содержаться в судебном акте по любому налоговому делу, в том числе и в мотивировочной части акта¹. Соответствующие записи подлежат исключению из лицевого счета налогоплательщика после вступления такого судебного акта в силу².

В числе оснований для принятия налоговым органом решения о признании безнадежными к взысканию и списанию сумм недоимок по налогам в пп. 4 п. 1 ст. 59 Налогового кодекса РФ указываются судебные акты. Как отмечает И.А. Цинделиани, данная норма содержит весьма абстрактную характеристику судебного акта, который выступает в качестве основания для признания налоговой задолженности безнадежной к взысканию³. В судебной практике нередки случаи, когда истечение установленного срока для взыскания недоимок по налогам, задолженности по пеням и штрафам выступает основанием для признания налогового органа утратившим возможность взыскания данных платежей⁴. Такие решения выносятся на

¹ Примеры судебных актов о признании налоговой задолженности безнадежной к взысканию, а также подробнее об их характеристиках см.: *Цинделиани И.А., Чуряев А.В.* Налоговые споры. Особенности рассмотрения в судах общей юрисдикции: Научно-практическое пособие. М.: Проспект, 2017. 528 с. [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

² См.: Приказ ФНС России от 02.04.2019 № ММВ-7-8/164@ «Об утверждении Порядка списания недоимки и задолженности по пеням, штрафам и процентам, признанных безнадежными к взысканию, и Перечня документов, подтверждающих обстоятельства признания безнадежными к взысканию недоимки, задолженности по пеням, штрафам и процентам». [Электронный ресурс]. Режим доступа: Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 24.04.2019.

³ См.: *Цинделиани И.А., Чуряев А.В.* Указ. соч.

⁴ Апелляционные определения Волгоградского областного суда от 10 июня 2015 г. по делу № 33-6585/2015; Московского городского суда от 8 декабря 2015 г. по делу № 33-45418/2015; Омского областного суда от 26 августа 2015 г. по делу № 33-4987/2015, Верховного суда Республики Татарстан от 29 февраля 2016 г. по делу № 33-3647/2015; Свердловского областного суда от 21 октября 2015 г. по делу № 33а-16092/2015; Свердловского областного суда от 30 апреля 2014 г. по делу № 33-5712/2014; Ульяновского

основании различных заявлений, как налогового органа, так и налогоплательщика, например, заявление налогового органа о восстановлении пропущенного срока на подачу в суд заявления о взыскании с налогоплательщика налоговой задолженности; заявление налогового органа о взыскании с налогоплательщика налоговой задолженности; заявления налогоплательщика о признании недействительным ненормативного правового акта налогового органа (требования об уплате налога либо решения по результатам проведения проверки и др.); заявления налогоплательщика об установлении факта, имеющего юридическое значение, утраты налоговым органом возможности взыскания с налогоплательщика задолженности в связи с истечением сроков для ее взыскания; заявления налогоплательщика о признании незаконными действий налогового органа по выдаче справки о состоянии расчетов с бюджетом, в которой указана задолженность, право на взыскание которой утрачено налоговым органом, и др.

Все обозначенные заявления касаются поимущественных налогов, подлежащих уплате физическими лицами. Применительно к налогу на доходы физических лиц судебные споры с участием физических лиц в большей степени касаются вопросов реализации физическими лицами прав на льготы по данному налогу, например, в части получения имущественного налогового вычета при покупке комнат в квартирах либо при заключении сделок с жилыми помещениями между взаимозависимыми лицами¹.

Другим основанием для прекращения налоговой обязанности является так называемая «налоговая амнистия», позволяющая повысить пополнение государственного бюджета, одновременно освободить от ответственности лиц, уклонявшихся от исполнения налоговой обязанности, либо определяющая основания и категории налогов, которые признаются безнадежными к взысканию и подлежащими списанию.

областного суда от 4 декабря 2012 г. по делу № 33-3823/2012. [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

¹ См. подробнее: Вопросы налогового права в судебной практике Верховного Суда Российской Федерации: Учебное пособие / Е.Г. Васильева, В.И. Гуменчук, Е.Г. Мамилова и др.; под ред. И.А. Цинделиани. М.: Проспект, 2019. [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

Вследствие прекращения налоговой обязанности в результате проведения налоговой амнистии физическое лицо, виновное в совершении налогового правонарушения или преступления, освобождается на основании акта об амнистии от различных видов юридической ответственности (уголовной, административной, налоговой), предусмотренной законодательством за указанное правонарушение или преступление. Ключевым признаком налоговой амнистии можно назвать освобождение именно от налоговой ответственности.

Амнистия (от греческого слова «*amnestia*» – прощение, забвение)¹ – один из видов помилования, входящий в полномочия верховной государственной власти, принимающей соответствующий акт о частичном или полном освобождении виновников, совершивших определенные виды наказуемых правонарушений или преступлений.

Дефиниция понятия «налоговая амнистия» в законодательстве о налогах и сборах не закреплена. Различные определения налоговой амнистии можно найти в многочисленных словарях и справочниках, встречаются такие определения и в специальной литературе, и в научных трудах, например, в большом экономическом словаре налоговая амнистия – освобождение лица, совершившего налоговое правонарушение, от ответственности за это нарушение².

В словаре-справочнике «Экономика и право» налоговая амнистия определяется как правовой акт, принятый в отношении индивидуально неопределенного круга лиц, совершивших нарушение налогового законодательства и освобождаемых от применения санкций, если они в определенный временной срок объявят о своей задолженности и внесут в бюджет все налоговые платежи в полном объеме³.

¹ Фасмер М. Этимологический словарь русского языка. Том 1: А-Д. М.: Прогресс, 1986. С. 12.

² Большой экономический словарь: 25 000 терминов / Под ред. А.Н. Азрилияна. М.: Институт новой экономики, 2010. С. 651.

³ Экономика и право: Словарь-справочник / Л.П. Кураков, В.Л. Кураков, А.Л. Кураков. М.: Вуз и школа, 2004. С. 581.

Специальная литература и научные труды содержат различные подходы к определению понятия «налоговая амнистия». Так, В.М. Зарипов, придерживаясь при определении данного понятия широкого подхода, отмечает, что налоговая амнистия – это предложение «налогонеплательщикам» со стороны государства погасить недоимки в обмен на отмену наказания, которое могло бы быть наложено в случае выявления нарушений¹.

И.Н. Соловьев рассматривает налоговую амнистию как «устанавливаемое государством на момент ее принятия освобождение лиц, совершивших налоговые правонарушения, от привлечения к налоговой ответственности при условии полного или частичного декларирования сокрытых сумм налогов и добровольного внесения их в бюджет»².

Наиболее точным представляется определение, предложенное Е.В. Покачаловой и Т.А. Беловой, которые определяют налоговую амнистию «...как государственно-правовой акт, которым со стороны государства гарантируется освобождение от налоговой ответственности лиц, не исполнивших в установленном законодательством порядке обязанность по уплате налога, при условии, что данные лица добровольно и в полном объеме внесут в бюджетную систему Российской Федерации все имеющиеся недоимки по налогам»³.

Т.А. Белова, комплексно исследовав вопросы проведения налоговой амнистии, определила её место в системе налогового и финансового права, указав, что «налоговая амнистия – одновременно институт налогового права и субинститут финансового права»⁴.

Обращаясь к истории проведения налоговых амнистий в современной России, можно назвать лишь один правовой акт, прямо регламентирующий

¹ См.: *Зарипов В.М.* Налоговая амнистия в вопросах и ответах // *Налоговед.* 2007. № 12. С. 6.

² *Соловьев И.Н.* Налоговая амнистия: Учебное пособие. М.: Проспект, 2009. С. 4.

³ *Покачалова Е.В., Белова Т.А.* «Налоговая амнистия» в системе финансово-правовых понятий и институтов // *Налоги.* 2015. № 2. С. 28 - 31.

⁴ Четвертое положение, выносимое на защиту кандидатской диссертации Т.А. Беловой. См.: *Белова Т.А.* Институт налоговой амнистии и его место в системе налогового права: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2015. С. 10.

проведение налоговой амнистии. Таким актом является Указ Президента РФ от 27 октября 1993 г. № 1773¹. Именно этим Указом было введено в оборот понятие «налоговая амнистия», однако не дано ее определение. В Указе лишь раскрывалась суть проведения налоговой амнистии, которая заключалась в том, что предприятиям, учреждениям и организациям, а также физическим лицам, осуществляющим предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, объявившим до 30 ноября 1993 г. включительно о своих неуплаченных налогах и налоговых платежах за 1993 г. и предшествующие годы и внесшим их в тот же срок в республиканский бюджет Российской Федерации в полном объеме, предоставляется освобождение от применения санкций, предусмотренных налоговым законодательством Российской Федерации. Указ распространялся только на представителей бизнеса и не касался физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями. Главным условием данной налоговой амнистии являлось внесение в бюджет полного объема налоговых платежей под угрозой наложения повышенных в три раза установленных Законом об основах налоговой системы санкций, рассчитанных от сумм доходов, сокрытых от налогообложения².

Результаты этой амнистии не оправдали своих ожиданий, за период действия амнистии (1 месяц)³ в налоговый орган успели обратиться лишь две тысячи физических и 44,5 тысячи юридических лиц. По итогам этих обращений в республиканский бюджет Российской Федерации поступило 350 млрд. рублей неуплаченных налогов⁴.

¹ Указ Президента РФ от 27.10.1993 № 1773 «О проведении налоговой амнистии в 1993 году» (Утратил силу) // Российская газета. 02.11.1993. № 204.

² Подробнее см.: Официальное разъяснение отдельных положений Указа Президента Российской Федерации от 27 октября 1993 г. № 1773 «О проведении налоговой амнистии в 1993 году» (утв. ГПУ Президента РФ 28.12.1994 № 8) // Собрание законодательства РФ. 1995. № 1.

³ Часть 1 Указа Президента РФ от 27.10.1993 № 1773 «О проведении налоговой амнистии в 1993 году» // Российская газета. 02.11.1993. № 204.

⁴ Данные приводятся по публикации: *Дзидзоев Р.М.* Амнистия как конституционно-правовое явление // Конституционное и муниципальное право. 2014. № 5. С. 41 - 44.

В различных научных публикациях высказывается мнение о том, что ряд проводимых в стране мероприятий имеют все признаки налоговой амнистии¹. Основаниями для проведения таких мероприятий было принятие федеральных законов:

1) Федеральный закон от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами»², предоставляющий возможность физическим лицам в добровольном порядке задекларировать свои доходы, полученные до 1 января 2006 г., с которых они не заплатили налоги. Для этого было необходимо до 1 января 2008 г. самостоятельно исчислить, задекларировать и уплатить через банк всю причитающуюся сумму налога в бюджет с пометкой «декларационный платеж». Основным недостатком этого закона является отсутствие в нем встречных обязательств (гарантий) со стороны государства, которые могли бы стимулировать интерес физических лиц, имеющих такие доходы, к их декларации и уплате налогов, поэтому результат проведения данной амнистии был весьма скромным – в государственный бюджет поступило 4,7 млрд. рублей;

2) Федеральный закон от 21.11.2011 № 330-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, статью 15 Закона Российской Федерации «О статусе судей в Российской Федерации» и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации»³, признавший безнадежными к взысканию и подлежащими списанию суммы недоимок по налогам, в том числе по НДФЛ, образовавшиеся у физических лиц по состоянию на 1 января 2009 г., а также

¹ См., например: *Токарев С.И.* «Амнистия капиталов» физических лиц: налоговая тайна, или новый режим конфиденциальности информации // *Финансовое право.* 2016. № 1. С. 45 – 48; *Капинус Н.И., Телегина Т.В.* Уголовно-процессуальные и экономические аспекты амнистии капиталов // *Законы России: опыт, анализ, практика.* 2015. № 11. С. 70 – 75; *Копина А.А.* Новая «налоговая амнистия» или основание для списания налоговой задолженности? // *Налоги.* 2017. № 24. С. 1, 3, 4; *Ручкина Г.Ф., Ручкин О.Ю.* Реализация основных начал законодательства о налогах и сборах в Законе о налоговой амнистии // *Налоги (журнал).* 2008. № 1 и многие другие.

² Федеральный закон от 30.12.2006 № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами» // *Российская газета.* 31.12.2006. № 297.

³ Федеральный закон от 21.11.2011 № 330-ФЗ (ред. от 28.07.2012) «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, статью 15 Закона Российской Федерации «О статусе судей в Российской Федерации» и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» // *Российская газета.* 26.11.2011. № 266.

числящиеся за физическими лицами по состоянию на 1 января 2009 г. суммы задолженности по пеням, начисленным на указанную недоимку, и суммы задолженности по штрафам. Недостатком этого закона можно назвать формальный характер, поскольку признание безнадежными недоимок, штрафов и пеней не направлено на пополнение бюджета и восстановление позитивных отношений между налогоплательщиком и государством. Названный закон закрепил освобождение от ответственности за неуплату задолженностей, признанных безнадежными, однако суммы этих задолженностей и так невозможно было бы взыскать по причине истечения срока давности. Однако принятие этого закона позволило налоговому органу списать недоимки по налогам с физических лиц, преимущественно по НДФЛ, числящиеся за налогоплательщиками десять и более лет;

3) Федеральный закон от 8 июня 2015 г. № 140-ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»¹, предоставляющий налогоплательщикам возможность в периоды с 1 июля 2015 г. по 30 июня 2016 г. (первый этап декларирования) и с 1 марта 2018 г. по 28 февраля 2019 г. (второй этап декларирования) представить в налоговый орган специальную декларацию о наличии имущества и счетах либо вкладах, открытых в банках, расположенных за пределами Российской Федерации. Как отмечают специалисты², данный закон в большей степени направлен на «деофшоризацию российской экономики». Закон освобождает декларантов от уголовной, административной и налоговой ответственности за совершенные неправомерные деяния, связанные с приобретением, использованием и распоряжением имуществом и банковскими счетами, информация о которых указана в декларации. К основным недостаткам этого

¹ Федеральный закон от 08.06.2015 № 140-ФЗ (ред. от 19.02.2018) «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Российская газета. 10.06.2015. № 124.

² См., например: *Олейникова О.* Правовые механизмы борьбы с офшоризацией экономики // Административное право. 2016. № 1. С. 61 – 64; *Капинус Н.И., Телегина Т.В.* Уголовно-процессуальные и экономические аспекты амнистии капиталов // Законы России: опыт, анализ, практика. 2015. № 11. С. 70 -75.

закон можно отнести отсутствие стимулирующего интереса в декларировании имущества и счетов у резидентов, не совершавших противоправные деяния, снятие ответственности за которые гарантируется названным законом;

4) 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»¹ (далее – Закон № 436-ФЗ) освобождает физических лиц, ряд индивидуальных предпринимателей, адвокатов, нотариусов, иных лиц, занимающихся частной практикой (в том числе утративших свой статус), от уплаты недоимок по налогам, образовавшимся до 2015 г. Индивидуальные предприниматели и лица, занимающиеся частной практикой, освобождаются от уплаты недоимок по страховым взносам, образовавшимся до 2017 г., которые не взысканы соответствующим внебюджетным фондом по причине отсутствия денег на банковских счетах недоимщиков. Недостатком закона также является его формальный характер (закон не направлен на пополнение бюджета и восстановление позитивных отношений между налогоплательщиком и государством). Следует отметить еще один существенный недостаток данного закона: полное отсутствие сроков для проведения мероприятий налоговой амнистии, включая сроки для списания сумм, признанных законом безнадежными к взысканию. Например, нормы закона (ч. 2 ст. 11 и ч. 3 ст. 12) оговаривают принятие налоговым органом решений произвольной формы о списании недоимок и задолженности по штрафам и пеням, признанных законом безнадежными к взысканию, без участия налогоплательщиков, но не содержат указаний на сроки принятия налоговыми органами таких решений, а также на сроки их фактического исполнения.

На правоприменении данного закона хотелось бы остановиться более подробно, учитывая, что в этой сфере имеются определенные проблемы. Так,

¹ 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). 31.12.2017. № 297.

ст. 12 Закона № 436–ФЗ, вступившего в силу 29 декабря 2017 г., предусмотрено, что безнадежными к взысканию признаются и подлежат списанию недоимки по транспортному налогу, налогу на имущество физических лиц и земельному налогу, образовавшиеся у физических лиц по состоянию на 1 января 2015 г., а также задолженность по пеням, начисленным на указанную недоимку.

Как видно, в данной норме речь идет о недоимках по налогам, уплачиваемым физическими лицами, а также о суммах пеней, начисленных на эту недоимку по состоянию на 1 января 2015 г. Следовательно, налоги, начисленные физическим лицам в 2015 г. за 2014 г., под признание безнадежными к взысканию не подпадают, поскольку по состоянию на 1 января 2015 г. эти суммы еще не могли быть признаны недоимкой, даже если впоследствии таковыми были признаны по причине их неуплаты в установленный законом срок. Аналогичная позиция высказывается в многочисленных публикациях по вопросам исполнения Закона №436–ФЗ в 2018 г.¹ Однако судебная практика складывалась иначе. Во множестве судебных решений суммы налогов за 2014 г., начисленные к уплате физическим лицам после 1 января 2015 г., судами признавались безнадежными к взысканию на основании ч. 1 ст. 12 Закона № 436–ФЗ².

¹ См., например: *Елина Л.А.* Налоговая амнистия - 2018 // Главная книга. 2018. № 3. С. 10 – 13; *Галочкина А.Б.* Налоговая амнистия - 2018: кому и что простят? // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2018. № 2. С. 28 – 35; *Копина А.А.* Налоговые прощения, списания и амнистия капиталов: что уже сделано и чего еще следует ждать // Налоги. 2018. № 4. С. 1, 3 - 5.

² См., например: Апелляционное определение Оренбургского областного суда от 22.02.2018 № 33а-1610/2018 [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс; Постановление Седьмого Арбитражного апелляционного суда г. Томска от 25.06.2018 по делу № А03-767/2016 // Электронное правосудие. [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://kad.arbitr.ru/PdfDocument/4da81f0c-bcfd-4218-aa4e-8e3fe2fcd28e/19d121cc-af36-4705-a848-f6f99c044cb5/A03-767-2016_20180625_Reshenija_i_postanovlenija.pdf; Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа в г. Иркутске от 27.06.2018 по делу № А19-19434/2016 // Электронное правосудие. [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://kad.arbitr.ru/PdfDocument/1c52ce5f-e917-4a51-a66a-5ba85208744c/8109d5cc-b312-4a62-ab26-1428007118a9/A19-19434-2016_20180627_Postanovlenie_kassacionnoj_instancii.pdf; Постановление Арбитражного суда кассационной инстанции Поволжского округа в г. Казани от 08.06.2018 по делу № А55-23914/2017 // Электронное правосудие. [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://kad.arbitr.ru/PdfDocument/51ce8606-1a12-40cd-ab35-42236b952a50/53d5e53e-98ea-44ed-8a3a-7f372c0ab924/A55-23914-2017_20180608_Postanovlenie_kassacionnoj_instancii.pdf; Постановление Шестого Арбитражного апелляционного суда г. Хабаровска от 21.05.2018 по делу № А73-13053/2017 // Электронное правосудие. [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://kad.arbitr.ru/PdfDocument/5ea1e033-37bb-426a-a33a-a02c05166d4c/e1675403-98a3-45c0-bd99-b40b1cd6dfba/A73-13053-2017_20180521_Postanovlenie_apelljacionnoj_instancii.pdf; Постановление Девятого Арбитражного апелляционного суда г. Москвы от 03.07.2018 по делу № А40-127342/2017 // Электронное правосудие.

Представляется, что признание безнадежными к взысканию недоимок по обязательным платежам не может быть произвольным. Применительно к положениям Закона №436-ФЗ в части освобождения от уплаты недоимок по налогам, сформировавшимся по состоянию на 1 января 2015 г., необходимо внести в названный закон соответствующие уточнения, не позволяющие признавать безнадежными к взысканию налоги и другие обязательные платежи, не являющиеся недоимкой по состоянию на эту дату. Для этого необходима правовая основа, обеспечивающая возможность установить момент времени, когда наступит освобождение от налоговой обязанности, и какой процессуальный документ будет фиксировать этот момент времени. В связи с этим 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, сформировавшиеся к уплате до 1 января 2015 года включительно».

Вопрос освобождения плательщиков налогов от уплаты недоимок по налогам, образовавшимся по состоянию на 1 января 2015 г., был предметом рассмотрения высшей судебной инстанции¹, которая выработала позицию относительно этого вопроса, разъяснив нижестоящим судам, что списанию подлежит только задолженность физических лиц, в том числе предпринимателей, образовавшаяся по состоянию на 1 января 2015 г. в части недоимок по налогам, пени и штрафы, известная налоговым органам

[Электронный ресурс]. Режим доступа: http://kad.arbitr.ru/PdfDocument/1859b90e-62a5-46b2-bba5-8ded9910687e/b8bcc694-5598-41f4-a034-288d2e720cc5/A40-127342-2017_20180703_Postanovlenie_apelljacionnoj_instancii.pdf. и многие другие.

¹ См.: Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 19.07.2019 № 81-КА19-2 [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://legalacts.ru/sud/kassatsionnoe-opredelenie-sudebnoi-kollegii-po-administrativnym-delam-verkhovnogo-suda-rossiiskoi-federatsii-ot-19072019-n-81-ka19-2/>

(задекларированная налогоплательщиком либо установленная налоговым органом), но не погашенная полностью или в соответствующей части в течение трех лет (2015 - 2017 гг.). Полагаем, что данная позиция не позволит нижестоящим судам расширительно толковать положения Закона № 436–ФЗ и далее признавать безнадежными к взысканию суммы обязательных платежей, не признанные недоимкой по состоянию на 1 января 2015 г. Такая судебная практика уже появилась: суды стали более детально разграничивать требования и в большей степени придерживаться позиции высшей судебной инстанции¹.

Общей проблемой прекращения налоговых обязательств по специальным основаниям, предусмотренным действующим законодательством, является то, что ни в одном из вышеназванных федеральных законов проводимые мероприятия прямо налоговой амнистией не называются, однако эти мероприятия обладают определенными признаками, присущими налоговой амнистии. Данные мероприятия именуются налоговой амнистией, но в различных научных трудах и в некоторых разъяснениях ФНС РФ² и Минфина РФ³.

Представляется, что законодатель намеренно не использует термин «налоговая амнистия» в названных законах, поскольку Конституция РФ (ст. 103) относит объявление амнистии к ведению Государственной Думы Федерального Собрания РФ, которая по вопросам, отнесенным к её ведению, принимает нормативные акты в форме постановлений. Следовательно, принятие акта налоговой амнистии должно отвечать нормам Конституции РФ, а именно акт об объявлении налоговой амнистии должна принимать

¹ См., например: Апелляционное определение Московского городского суда от 04.09.2019 по делу № 33а-4922/2019; Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 23.10.2019 № 18-КА19-49; Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 27.05.2020 № 75-КА20-1. [Электронный ресурс]. Режим доступа: СПС КонсультантПлюс.

² См., например: Информацию ФНС России «О списании долгов по налогам и страховым взносам (налоговая амнистия 2018)»; Информацию ФНС России «ФНС России разъяснила порядок списания задолженности по налогу, исчисленному за 2014 год». [Электронный ресурс]. Режим доступа: СПС КонсультантПлюс.

³ См., например: Письмо Минфина России от 15.03.2019 N 03-02-07/1/17406. [Электронный ресурс]. Режим доступа: СПС КонсультантПлюс.

Государственная Дума в форме постановления. К аналогичному выводу приходит в своей научной работе Т.А. Белова, предложившая дополнить Налоговый кодекс РФ новой ст. 109.1 «Налоговая амнистия», отражающей вышеназванные выводы¹.

Полагаем также, что проведение мероприятий, имеющих все признаки налоговой амнистии, в целях прекращения налоговой обязанности физических лиц сталкивается с определенными трудностями вследствие отсутствия в законодательстве четких критериев (признаков) и определения понятия «налоговая амнистия», что приводит к неправильному пониманию сущности и юридической природы этих явлений и их ошибочному истолкованию в правоприменительной деятельности.

Еще одним основанием для прекращения налоговой обязанности физического лица является проведение зачета за счет излишне уплаченного или взысканного налога. Зачет осуществляется по заявлению налогоплательщика либо по решению суда или налогового органа. При наличии у налогоплательщика недоимки налоговый орган вправе самостоятельно произвести зачет излишне уплаченной суммы налога и пеней². С 1 октября 2020 г. суммы излишне уплаченных налогов и сборов могут быть зачтены налоговым органом без ограничения по их видам, а не в бюджет того же уровня, как было ранее³.

Следует отметить, что законодательство о налогах и сборах не содержит определения термина «зачет». После появления института зачета в налоговом праве наука, на наш взгляд, уделяла этому вопросу недостаточно внимания, вышло крайне мало научных работ по исследованию этой сферы налоговых отношений. Данный вопрос стал предметом рассмотрения высших судебных

¹ См.: Белова Т.А. Институт налоговой амнистии и его место в системе налогового права: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2015. С. 11-13.

² См.: Брызгалин А.В., Бабанин В.А., Штромвассер И.Р. Актуальные вопросы налогового, гражданского и корпоративного права // Приложение к журналу «Налоги и финансовое право». 2004. № 7. С. 10-15.

³ См.: Федеральный закон от 29.09.2019 № 325-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации». [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

инстанций¹, результатом которого стало формирование следующих правовых позиций для правоприменительной практики: зачет излишне уплаченной суммы налога, сбора и пеней представляет собой сокращение налогового обязательства плательщика на будущий период и влечет недополучение бюджетом соответствующих сумм налоговых платежей, подлежащих уплате. Возврат излишне уплаченного налога заключается в изъятии из бюджета ранее уплаченных сумм налога, сбора и пеней. При этом по своему экономическому содержанию между зачетом и возвратом налоговых платежей существенных различий не имеется, фактически зачет излишне уплаченных сумм налога является разновидностью (формой) возврата этих сумм, восстановлением имущественного положения налогоплательщика. Е.В. Килинкарлова в своем научном исследовании высказала несогласие с данной позицией². Критике подвергнуто само определение термина «зачет» и его фактическое содержание, связанное с признанием зачета разновидностью возврата излишне уплаченных сумм налоговых платежей. В частности, автор исследования обосновывает свое несогласие с тем, что зачет направлен не только на сокращение налогового обязательства плательщика на будущий период, но и в силу ст. 78 Налогового кодекса РФ может быть осуществлен в целях погашения недоимки, а также задолженности по штрафам и пеням. Также ею высказывается позиция о наличии существенных различий между зачетом и возвратом излишне уплаченных налоговых платежей по их экономическому содержанию. Различие заключается в том, что при осуществлении зачета прекращаются встречные обязанности и у налогоплательщика, и у налогового органа, в то время как при возврате излишне уплаченных сумм налоговых платежей прекращается только соответствующая обязанность налогового органа³.

¹ См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 29.06.2004 № 2046/04 по делу № А07-8637/03-А-ХИМ // Вестник ВАС РФ. 2004. № 10; Постановление Президиума ВАС РФ от 23.08.2005 № 5735/05 по делу № А40-32267/04-90-373 // Вестник ВАС РФ. 2006. № 1.

² См., например: *Килинкарлова Е.В.* Зачет и возврат излишне уплаченных и излишне взысканных налогов: соотношение со смежными явлениями налогового законодательства // Арбитражные споры. 2009. № 3. С. 129 - 138.

³ См.: Там же.

Определения понятия «зачет» предложены в различных научных трудах. Так, С.Н. Эльдаров определил зачет как внедоговорное обязательство, выступающее одной из форм возврата излишне уплаченных сумм налога, представляющее собой законодательно закрепленный способ прекращения как существующей, так и будущей налоговой обязанности¹. На наш взгляд, данное определение не в полной мере отражает все существенные признаки зачета. Более полным представляется определение, предложенное Е.В. Килинкаровой, которая рассматривает зачет в качестве самостоятельного способа восстановления имущественного положения налогоплательщика, нарушенного в результате излишней уплаты суммы налога либо в результате излишнего взыскания налоговых платежей, последствием которого является прекращение двух встречных обязанностей – обязанности налогоплательщика по уплате налоговых платежей и обязанности налогового органа по возврату излишне уплаченных налогоплательщиком денежных средств².

Рассмотрев элементы налоговой обязанности, представляется необходимым и правильным обратить внимание на последствия ее неисполнения. Последствием неисполнения налогоплательщиками налоговой обязанности является возникновение у фискального органа права на привлечение плательщиков обязательных платежей к налоговой ответственности и применение к ним принудительных мер по взысканию налоговой задолженности, в результате которых погашаются налоговые претензии государства.

В нашей стране проблема неуплаты налогов стоит особенно остро. На сайте ФНС России представлены базы данных³, которые позволяют определить, что за последние годы имеет место рост задолженности по уплате налогов и сборов, как на уровне Российской Федерации, так и в разрезе

¹ Эльдаров С.Н. Зачет и возврат излишне уплаченных (взысканных) сумм: финансово-правовой аспект: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 10, 82.

² Килинкарова Е.В. Зачет и возврат излишне уплаченных и излишне взысканных налоговых платежей в налоговом и бюджетном праве: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2009. С. 7.

³ Налоговая аналитика по структуре задолженности [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm>.

федеральных округов. Так, по оперативным данным Федеральной налоговой службы России темпы роста налоговой задолженности ежегодно увеличиваются¹, что позволяет сделать вывод, что налоговая задолженность является одним из существенных дестабилизирующих социально-экономических факторов, а ее значительная сумма продолжает оставаться серьезной проблемой, ограничивающей объем финансовых ресурсов государства².

Последствием неисполнения налоговой обязанности является применение к нарушителям мер государственного принуждения, выражающихся в форме привлечения к административной, уголовной³, финансовой ответственности⁴.

Финансовая правовая ответственность наиболее четко стала оформляться после кодификации налогового законодательства⁵. Применение финансовой ответственности должно осуществляться посредством применения специальных, нормативно установленных процедур – процессуальных форм привлечения к ответственности. По мнению ученых⁶, обязательное

¹ Совокупная налоговая задолженность в бюджетную систему Российской Федерации (включая пени и налоговые санкции) по состоянию на 01.01.2016 г. составляла 1155,2 млрд рублей. См.: Отчет по форме № 4-НМ по состоянию на 01.01.2016 [Электронный ресурс]. Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn08/related_activities/statistics_and_analytics/forms/5432178/; на 01.01.2017 г. - 1402,1 млрд рублей. См.: Отчет по форме № 4-НМ по состоянию на 01.01.2017 [Электронный ресурс]. Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn08/related_activities/statistics_and_analytics/forms/6154429/; на 01.01.2018 г. – 1576,6 млрд рублей. См.: Отчет по форме № 4-НМ по состоянию на 01.01.2018 [Электронный ресурс]. Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn08/related_activities/statistics_and_analytics/forms/6717119/; на 01.01.2019 – 1040,2 млрд рублей. См.: Отчет по форме № 4-НМ по состоянию на 01.01.2019 [Электронный ресурс]. Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn08/related_activities/statistics_and_analytics/forms/8789987/ и т.д.

² Негативное влияние тенденции повышения налоговой задолженности перед бюджетом отмечается в различных научных работах. См., например: *Подколзин А.Г.* Развитие механизма взыскания налоговых недоимок в Российской Федерации: Дис. ... канд. экон. наук. М., 2006. С. 2; *Дортман В.А.* Актуальные вопросы принудительного взыскания налогов, сборов, пеней, штрафов // Осуществление и защита прав граждан в современном обществе: Материалы II Всероссийской научно-практической конференции молодых ученых, аспирантов, соискателей и студентов. Омск: Изд-во АНО ВПО «Омский экономический институт», 2013. С. 21.

³ Подробнее об этом см.: *Кучеров И.И., Шереметьев И.И.* Административная ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах. М.: ИД Юриспруденция, 2006. С. 5, 6.

⁴ *Курбатов А.* Вопросы применения финансовой ответственности за нарушение налогового законодательства // *Хозяйство и право.* 1995. № 1, 2. / Доступ из СПС КонсультантПлюс.

⁵ Подробнее об этом см.: *Крохина Ю.А.* Актуальные вопросы финансово-правовой ответственности // Современная теория финансового права: Сборник материалов международной научно-практической конференции (Москва, 19-20 марта 2010 г.). М.: РАП, 2011. С. 148.

⁶ См., например: *Журавлева О.О.* Финансовая ответственность в системе юридической ответственности // *Финансовое право.* 2004. № 4. С. 23-28; *Кинсбургская В.А.* Правовая природа налоговой ответственности // *Налоги (газета).* 2009. № 3.

соблюдение процессуальных форм привлечения к финансовой ответственности является следствием ограничения свободы человека, установленным в интересах общества в целом.

Очевидно, что своевременная уплата налогов тесно связана с правомерным поведением налогоплательщиков. Правомерное поведение – это такое поведение людей, которое соответствует предписаниям норм права¹. Для того, чтобы человек вел себя правомерно, – отмечает М.И. Еникеев, – он должен принять (интернализировать) правоохраняемые социальные ценности, усвоить стереотипы правоисполнительного поведения². Правомерное поведение и правонарушение – это антиподы. Первое совершается в рамках предписаний правовых норм, реализуется в правоотношениях, тогда как второе всегда является поведением, нарушающим требования правовых норм.

С финансовой ответственностью тесно связано как неправомерное, так и правомерное поведение обязанных лиц. По мнению С.В. Мирошник, финансовую ответственность следует подразделять на позитивную и негативную³. Позитивная финансовая ответственность, считает она, показывает отношение субъекта финансового права к финансово-правовой норме и предполагает внутреннее состояние этого субъекта, которое характеризуется его стремлением добросовестно выполнить возложенные на него финансово-правовые обязанности, используя надлежащим образом представленные в этой сфере права, а негативная финансовая ответственность всегда наступает вследствие применения к лицу, совершившему финансовое правонарушение, финансово-правовых санкций.

¹ Хропанюк В.Н. Теория государства и права: Учебное пособие для высших учебных заведений / Под ред. проф. В.Г. Стрекозова – М.: ИКФ Омега-Л; Интерстиль. 2003.

² Еникеев М.И. Юридическая психология. М.: Норма, 2002. С. 52 - 56.

³ Мирошник С.В. Финансово-правовая ответственность как институт финансового права // Современная теория финансового права: научные и практические аспекты развития институтов общей части финансового права: Материалы международной научно-практической конференции (Москва, 25-26 марта 2011 г.). – М.: РАП, 2012. С. 56.

Применительно к финансовой ответственности особое значение имеют родовые понятия, определиться с которыми, на наш взгляд, принципиально важно.

Начать следует с понятия «государственное принуждение», силой которого обеспечивается соблюдение требований законодательства. Понятие «государственное правовое принуждение» сформулировано С.С. Алексеевым в 70-х гг. прошлого столетия: «...государственное принуждение, выраженное в праве, – это внешнее воздействие на поведение, основанное на организованной силе государстве, на наличии у него вещественных орудий власти и направленное на внешнее безусловное (непреклонное) утверждение государственной воли»¹.

В настоящее время в сфере налогообложения применяются различные меры государственного принуждения в зависимости от тяжести совершенного деяния. В научной литературе высказывается мнение² о том, что в налоговых правоотношениях сложилась и действует целая система мер государственного принуждения, предусмотренного налоговыми, административными и уголовно-процессуальными нормами, включающая различные меры юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах (финансовую, административную и уголовную).

Таким образом, в качестве меры юридической ответственности в налоговых правоотношениях применяется налогово-процессуальное принуждение³ как составная часть государственного принуждения. Полномочиями применять к налогоплательщикам меры налогово-процессуального принуждения наделены налоговые органы в целях обеспечения соблюдения налоговой дисциплины.

Как любое другое явление в науке, которое становится объектом исследования, меры налогово-процессуального принуждения подвергнуты

¹ Алексеев С.С. Социальная ценность права в советском обществе. М., 1971. С. 106.

² Подробнее см.: Кучеров И.И., Кикин А.Ю. Меры налогово-процессуального принуждения. М., 2006. С. 32.

³ Термин «меры налогово-процессуального принуждения» определен Ю.А. Кикиным (Кикин А.Ю. Понятие и виды мер налогово-процессуального принуждения // Финансовое право. 2004. № 5. С. 38-43).

классификации¹. Так, в зависимости от преследуемой цели, применяемые к недоимщикам меры принуждения дифференцируются на карательные, пресекательные, предупредительные и праввосстановительные.

В отношении обязанных лиц, не исполнивших либо ненадлежащим образом исполнивших обязанность по уплате налогов и сборов, применяются карательные и праввосстановительные меры. К праввосстановительным мерам относится взыскание недоимки и пени, непосредственно направленное на устранение вреда, причиненного государству; к карательным мерам – взыскание штрафа (налоговой санкции), направленное на перевоспитание и исправление правонарушителя².

Термин «финансовая ответственность» в научных и нормативных источниках используется в значении «имущественная, денежная ответственность»³. Разработке понятия финансовой ответственности и ее разновидностям – налоговой и бюджетной ответственности – уделяется достаточно много внимания в юридической науке⁴.

Финансовая ответственность – это частный случай юридической ответственности. В теории права под юридической ответственностью понимается реакция государства на совершенное правонарушение⁵, к задачам которой относят наказание правонарушителей, а также максимально возможное устранение вреда, причиненного в результате совершения правонарушения⁶. Применительно к финансово-правовой ответственности

¹ См.: Кучеров И.И., Кикин А.Ю. Указ. соч. С. 23.

² Подробнее о природе принудительных мер см.: Лейст О.Э. Санкции и ответственность по советскому праву. Теоретические проблемы. М.: Изд-во Моск. ун-та, 1981.

³ См., например: Налоги и налоговое право / Под ред. А.В. Брызгалина. М., 1997. С. 449.

⁴ См., например: Батыров С.Е. Финансово-правовая ответственность: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. 22 с.; Сердюкова Н.В. Финансово-правовая ответственность по российскому законодательству: становление и развитие: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Тюмень, 2003; Мирошник С. В. Бюджетно-правовая ответственность: проблемы правового регулирования // Пробелы в российском законодательстве. 2018. № 5. С. 77-79; Мирошник С. В., Голосная О. Г. К вопросу о понимании налоговой ответственности // Журнал юридических исследований. 2017. Т. 2. № 3С. 39-48.

⁵ См. подробнее: Хропанюк В.Н. Теория государства и права. С. 330; Теория государства и права: Учебник для вузов / Под ред. В.М. Корельского и В.Д. Перевалова. 2-е изд., изм. и доп. М.: НОРМА, 2000. С. 435; Общая теория государства и права: Академический курс: В 2 т. Теория права / Под ред. М.Н. Марченко. М.: Зерцало, 1998. Т. 2. С. 592; Кондрат Е.Н. Правонарушения в финансовой сфере России. Угрозы финансовой безопасности и пути противодействия. М.: Юстицинформ, 2014.

⁶ Подробнее см.: Кинсбургская В.А. Налоговая ответственность в системе мер государственного принуждения в сфере налогообложения. Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010. С. 9.

наказание выражается в лишениях имущественного (материального) характера, применяемых за совершенные финансовые правонарушения¹.

Всякое финансовое правонарушение заключается в неисполнении тех или иных денежных обязанностей и наносит вред финансовым интересам государства. Применительно к исполнению налоговой обязанности финансовое правонарушение заключается в невнесении в установленный срок суммы налога, сбора или страховых взносов.

Сумму обязательного платежа (налога, сбора или страховых взносов), не внесенную в установленный законодательством о налогах и сборах срок, называют недоимкой. С правовой точки зрения недоимка – сумма задолженности по тому или иному виду налога, сбора или страхового взноса, не поступившая в бюджет государства в результате противоправных действий обязанного лица².

Понятие недоимки получило самостоятельное определение в Налоговом кодексе РФ. Так, недоимка – сумма налога, сумма сбора или сумма страховых взносов, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок (п. 2 ст. 11 НК РФ). Аналогичным образом определена недоимка по таможенным платежам³.

Недоимка имеет иную правовую природу, чем налоги, сборы или страховые взносы. Различие между налогом и недоимкой заключается в том, что налог уплачивается, а недоимка взыскивается. При этом взимание налога осуществляется посредством уплаты налога, которая совершается в результате активного действия плательщика, проявляющего свою волю, а взыскание недоимки предполагает активное действие налогового органа в отношении обязанного субъекта. Совершенно очевидно, что взимание и взыскание одних и тех же средств не могут происходить одновременно.

¹ Подробнее см.: *Сидорова М.Г.* К вопросу о санкциях и юридической ответственности в финансовом праве // Журнал российского права. 2009. № 1. С. 141-146; *Крохина Ю.А.* Финансовое правонарушение: понятие, состав и санкции // Финансовое право. 2004. № 3. С. 16-20.

² Подробнее см.: *Титов А.С.* Недоимка: правовое регулирование взыскания. М., 2003. С. 39, 40.

³ См.: ст. 160 Федерального закона от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации» // Российская газета. 29.11.2010. № 269.

Выявление налоговым органом факта недоимки влечет привлечение лица, допустившего недоимку, к налоговой ответственности, реализация которой состоит в применении к правонарушителю налоговых санкций.

Термин «санкция» (от лат. *Sanction* – нерушимый закон, строжайшее постановление) в юридической науке имеет двойное значение. Во-первых, санкция в теории права – это «структурный элемент нормы права, который указывает на меры государственного принуждения, применяемые при нарушении предписания, содержащегося в норме права»¹. Во вторых, санкция – это «государственная предохранительная мера, применяемая к правонарушителю»² с целью предупреждения правонарушения. Если же правонарушение совершено, цель санкции – восстановить нарушенный порядок, перевоспитать и исправить правонарушителя³.

Налоговая санкция является разновидностью финансовой санкции⁴. Применительно к налоговым правоотношениям, имеющим ярко выраженный имущественный характер, используется конструкция налоговой ответственности, в которую заложены финансовые санкции, имеющие исключительно денежный характер.

Определение понятия «финансовые санкции» встречается во многих научных трудах⁵. Наиболее универсальной представляется позиция И.И. Кучерова, который полагает, что финансовая санкция в виде денежного взыскания – форма возложения на правонарушителя в рамках привлечения его к юридической ответственности обязанности претерпевать лишение

¹ См.: Энциклопедический юридический словарь / Под общ. ред. В.Е. Крутских. 2-е изд. М: ИНФРА-М, 1998. – С. 284.

² Словарь русского языка: в 4-х т. / АН СССР, Ин-т рус. яз.; Под ред. А.П. Евгеньевой. – 2-е изд., испр. и доп. – М., Русский язык, 1981 – 1984. Т. 4. С-Я. 1984. – С. 27.

³ См.: Общая теория права и государства / Под ред. В.В. Лазарева. М.: Юристъ, 1996. С. 43; Общая теория права / Под ред. А.С. Пиголкина. М., 1995. С. 312; Ответственность за нарушение финансового законодательства: Науч.-практ. пособие / Р.Ю. Абросимов, О.А. Акоюн, Я.В. Буркавцова и др.; отв. ред. И.И. Кучеров. М: ИЗИСП, ИНФРА-М, 2014. С. 125.

⁴ Понятие «финансовые санкции» в научных трудах появилось в 1940 г. в учебном пособии под редакцией М.А. Гурвича. См.: Финансовое право: Учебник / Под ред. М.А. Гурвича. М., 1940. С. 49.

⁵ См.: *Чибинев В.М.* Проблемы привлечения к ответственности за правонарушения в налоговой сфере // Финансовое право. 2005. № 11. С. 19; *Кучеров И.И.* Денежные взыскания: проблемы правовой идентификации // Журнал российского права. 2013. № 5. С. 22 – 36; *Емельянов А.С., Черногор Н.Н.* Финансово-правовая ответственность. М., 2004. С. 105, 106.

имущественного характера в форме отчуждения в пользу публичной власти определенной суммы денежных средств, принадлежащей правонарушителю¹.

Применительно к налоговым правоотношениям налоговые санкции – лишения имущественного характера, связанные с принудительным воздействием на денежные средства, принадлежащие налогоплательщику, путем наложения штрафа. Санкции, применяемые в налоговых правоотношениях, имеют одну особенность. Эта особенность заключается в том, что налоговые санкции не поглощаются другими взысканиями. Так, штрафы, подлежащие взысканию с налогоплательщиков, складываются, а недоимки и пени подлежат взысканию до полного возмещения причиненного государству ущерба².

В науке гражданского права в качестве финансовых санкций применяются пени и штрафы, которые имеют общую юридическую природу, определенную в теории права³, где штраф и пеня – это проявление юридической ответственности, выражающейся в обязанности правонарушителя претерпевать меры государственно-правового принуждения, связанные с ограничениями имущественного, личного неимущественного и организационного характера. Аналогичное содержание пеня имела и в дореволюционной России, где пеня – это мера ответственности в виде взыскания, осуществляемого «в силу закона с плательщиков за несвоевременный взнос различных причитающихся казне сборов и платежей»⁴.

В налоговых правоотношениях применяемые штрафы и пени имеют отличительные признаки. В первую очередь эти отличительные признаки основаны на том, что штрафы в налоговых правоотношениях рассматриваются как финансовые санкции, а пени – как способ обеспечения исполнения

¹ См.: Кучеров И.И. Указ. соч.

² Подробнее см.: Крохина Ю.А. Финансовое правонарушение: понятие, состав и санкции // Финансовое право. № 3. 2004. С. 16-20.

³ См.: Шабуров А.С. Теория государства и права / Под ред. В.М. Карельского. М., 1998. С. 418.

⁴ См.: Брокгауз Ф.А., Ефрон И.А. Энциклопедический словарь / Под ред. И.Е. Андреевского и др. Т. 23. 7-е изд. СПб., 1898. С. 166.

налоговой обязанности. Сближает пени и штрафы, подлежащие уплате налогоплательщиками, то, что они отнесены Бюджетным кодексом РФ (п. 2 ст. 41) к налоговым доходам бюджета.

Таким образом, термин «пеня» в современном российском законодательстве имеет двоякое значение¹. в гражданском законодательстве, пеня – вид неустойки, за неисполнение либо ненадлежащее исполнения договорных и иных обязательств², а в законодательстве о налогах и сборах пеня – один из способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов, сборов и страховых взносов. Вместе с тем, и в гражданских, и в налоговых правоотношениях пеня – это дополнительная сумма денежных средств, которую должно уплатить обязанное лицо в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательства в срок, установленный законом.

В рамках законодательства о налогах и сборах для взыскания пени не требуется установления вины. Это обстоятельство послужило основанием для возникновения в науке финансового права концепции о том, что применение пени в налоговых правоотношениях создает новую конструкцию – безвиновную восстановительную ответственность, в которой пеня – мера этой ответственности³.

Однако не все представители науки придерживаются этой позицией. Так, например, М.Б. Разгильдиева полагает, что пени, начисленная на сумму налоговой задолженности имеет компенсационный характер, так как направлена на восстановление потерь государства, а не как наказание⁴.

Пеня как мера компенсационного характера классифицируется также И.И. Кучеровым, Ю.А. Крохиной, А.Е. Анохиным и некоторыми другими авторами. По их мнению, пеня как мера принуждения обеспечивает

¹ Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (часть 1) (постатейный) / Под ред. А.Н. Козырина, А.А. Ялбулганова // СПС КонсультантПлюс. 2004.

² См.: Энциклопедический юридический словарь / Под общ. ред. В.Е. Крутских. 2-е изд. М.: ИНФА-М, 1998. С.227.

³ См., например: *Соловьев В.А.* Пеня в налоговом законодательстве // *Законы России: опыт, анализ, практика.* 2007. № 12. С. 10-16.

⁴ См.: *Разгильдиева М.Б.* Проблемы теории налогово-правовой ответственности // *Очерки налогово-правовой науки современности: Монография* / Под общ. ред. Е.Ю. Грачевой и Н.П. Кучерявенко. М.-Харьков: Право, 2013. С. 542.

компенсацию потерь бюджета¹. Таким образом, применением меры принуждения в виде начисления пени, достигается восстановление потерь бюджета за счет наложения на правонарушителя обязанности по уплате дополнительной суммы, размер которой привязан к ставке банковского процента, установленного Банком России, начисленной пропорционально периоду времени образования задолженности в виде недоимки².

В научной литературе встречаются и другие подходы к функциональному назначению пени. Так, А.В. Макаров и Т.В. Архипенко полагают, что по своему функциональному назначению пеня как мера принуждения обладает и карательной, и восстановительной функциями³.

Штраф (от нем. Strafe – наказание) – «денежное взыскание, мера материального воздействия, применяемая в случаях и порядке, предусмотренных законом»⁴.

В современном российском законодательстве понятие «штраф» применяется в различных отраслях права с учетом особенностей, присущих соответствующей отрасли. Так, в гражданском праве штраф является видом неустойки, установленной за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательства. В уголовном праве штраф – одна из мер наказания за уголовное преступление. В налоговом праве штраф – это мера финансовой ответственности за совершение налогового правонарушения в виде наложения налоговой санкции. Во всех случаях штраф – это форма денежного взыскания карательного характера, которая налагает дополнительное имущественное

¹ Кучеров И.И. Денежные взыскания: проблемы правовой идентификации // Журнал российского права. 2013. № 5. С. 22 – 36; Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д.ю.н., проф. Ю.А. Крохина. М.: Норма, 2003. С. 286, 287; Анохин А.Е. Правовосстановительные и карательные санкции в налоговом праве // Юридический мир. 2004. № 12. С. 73, 74.

² До 1 января 2016 г. в качестве ставки банковского процента Банка России использовалось значение ставки рефинансирования Банка России. С 1 января 2016 г. в качестве ставки банковского процента Банка России используется значение ключевой ставки Банка России, определенной на соответствующую дату.

³ См.: Макаров А.В., Архипенко Т.В. Характеристика налоговой ответственности. Санкции за нарушение налогового законодательства // Финансовое право. 2005. № 6. С. 20-22; Васянина Е.Л. Фискальное право России: Монография / Под ред. д.ю.н., проф. С.В. Запольского. М.: КОНТРАКТ, 2013. С.15.

⁴ Юридический энциклопедический словарь / Гл. ред. А.Я. Сухарев; Ред. кол.: М.М. Богуславский и др. М.: Сов. энциклопедия, 1987. - С. 521.

обременение на правонарушителя в целях обеспечения охраны правопорядка, обеспеченного законом.

В отличие от пени, применение штрафа само по себе не служит делу обеспечения исполнения той или иной обязанности и возмещению причиненного ущерба. Тем не менее отдельные авторы расценивают штраф «не только как средство кары и превенции, но и как средство пополнения бюджета и компенсации потерь, понесенных государством в результате совершенного правонарушения»¹.

Исходя из принципа справедливости при установлении налоговой санкции, последняя должна быть адекватна налоговому правонарушению, за которое она применяется. Подлинная реализация принципа справедливости требует применения различных мер воздействия к правонарушителям в зависимости от тяжести содеянного ими. Данный подход нашел свое отражение в Налоговом кодексе РФ, нормы которого предусматривают взыскание штрафов за налоговые правонарушения, влекущие недоимку пропорционально самой недоимке.

Позиция о том, что привлечение к финансово-правовой ответственности выражается в правостановительных и карательных санкциях, является весьма распространенной в науке финансового права. Применительно к налоговым правоотношениям к карательной мере налоговой ответственности ученые² относят применение налоговых санкций в форме штрафов (ст. 114 НК РФ), а взыскание пеней рассматривают в качестве правостановительных санкций (ст. 75 НК РФ).

¹ См., например: *Липинский Д.А.* Проблемы юридической ответственности / Под ред. Р.Л. Хачатурова. СПб., 2003. С. 282, 283; *Макаров А.В., Архипенко Т.В.* Характеристика налоговой ответственности. Санкции за нарушение налогового законодательства // Финансовое право. 2005. № 6. С. 20-22.

² См., например: *Карасева М.В.* Финансовое правоотношение. М.: НОРМА, 2001. 288 с., *Крохина Ю.А.* Финансовое правонарушение: понятие, состав и санкции // Финансовое право. 2004. № 3. С. 16-20; *Егоров А.Е.* Ответственность за правонарушения в налоговой сфере: налоговый и административно-правовой аспект // Налоги (газета). 2007. № 16; *Соловьев В.А.* Пеня в налоговом законодательстве // Законы России: опыт, анализ, практика. 2007. №12. С.10-16; *Николаев А.А.* Правовые проблемы ответственности хозяйствующих субъектов за неуплату налогов: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 1999. С. 9; *Украинский Р.В.* Налоговый кодекс о налоговой ответственности // Законодательство. 1999. № 5. С. 44, 45; *Кирилловых А.А.* О понятии и видах ответственности за налоговые правонарушения // Налоги (газета). 2011. № 35.

Таким образом, пропуск налогоплательщиком срока уплаты налога, сбора или страховых взносов влечет возникновение у него недоимки и, как следствие, применение к нему правостановительных и карательных санкций в виде начисления пени и штрафа с последующим взысканием сумм налоговой задолженности в порядке реализации процедуры принудительного исполнения налоговой обязанности.

Недоимка, пеня и штраф как объекты соответствующих материальных и процессуальных налоговых правоотношений по их принудительному взысканию будут объектом рассмотрения в последующих разделах настоящего исследования.

1.3. Институт принудительного исполнения налоговой обязанности физическими лицами в системе налогового права

Этимологически слово «система» означает некое множество элементов, находящихся в отношениях, связанных друг с другом и образующих определенное единство, целостность¹. Системный подход применяется в различных направлениях науки. Применительно к теории права используется понятие «система права». Система права в большинстве источников определяется как многоуровневое внутреннее строение национального права, обусловленное системой сложившихся общественных отношений, заключающееся в разделении внутренне согласованных норм на определенные структурные элементы (части), называемые отдельными нормами, институтами и отраслями права².

Отдельные нормы права, выступая в качестве элемента системы права, регулируют конкретные виды общественных отношений. Качественно однородные общественные отношения, регулируемые совокупностью взаимосвязанных норм права, называют институтом права³. Наиболее сложные институты права исследователи подразделяют на субинституты, объединяющие определенные группы норм, выражающие специфику правового регулирования отдельных видов отношений⁴.

Тесно взаимосвязанные правовые институты формируют отрасли права, они составляют ее основу⁵. В наиболее крупных и сложных отраслях права родственные институты одной и той же отрасли образуют подотрасли права,

¹ Словарь русского языка: в 4-х т. / АН СССР, Ин-т рус. яз.; Под ред. А.П. Евгеньевой. – 2-е изд., испр. и доп. – М., Русский язык, 1981 – 1984. Т. 4. С-Я. 1984. С. 99.

² См.: гл. 14 в учебнике Теория государства и права: Учебник для юридических вузов / А.И. Абрамова, С.А. Боголюбов, А.В. Мицкевич и др.; под ред. А.С. Пиголкина. М.: Городец, 2003. 544 с.; Юридический энциклопедический словарь / Гл. ред. А.Я. Сухарев; Редкол.: М.М.Богуславский и др. – 2-е изд., доп. – М.: Сов. Энциклопедия, 1987. С. 421.

³ См.: Теория государства и права: Учебник / Под ред. В.Я. Кикотя, В.В. Лазарева. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2008. С. 234; Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. 2-е изд., перераб. и доп. С. 352 (автор главы Н.И. Матузов).

⁴ См.: *Гриценко В.В.* О соотношении понятий «налоговое право» и «правовой институт» // Вестник Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова. 2006. № 1. С. 70.

⁵ Подробнее см.: *Цинделиани И.А.* Система налогового права // Государство и право. 2013. №1. С. 48.

регулирующие группу близких общественных отношений определенного вида¹.

Таким образом, система права в зависимости от конкретного содержания регулируемых общественных отношений состоит из норм права, субинститутов права, институтов права, подотраслей права и отраслей права².

В теории права нормы права – это первичная исходная «клеточка» сложившегося позитивного права³, общее правило поведения, выраженное в законе или ином нормативном правовом акте⁴, властное предписание, обладающее свойствами нормативности, формальной неопределенности, ясности⁵, характеризующееся тем, что официально устанавливается (либо санкционируется) государством, носит общеобязательный характер, его исполнение в необходимых случаях поддерживается государственным принуждением. Как видим, различные подходы теоретиков права к определению нормы права органично взаимно дополняют друг друга.

Образованные посредством обособления отличающихся качественным единством норм права, правовые институты имеют определенный набор принципов, общие положения, специфические юридические понятия, отражающие особые методы регулирования института права. Нормы права, образующие институт права, обычно группируются в особом разделе, главе, ином структурном подразделении правового акта либо помещаются в самостоятельном правовом акте. Каждый правовой институт специфичен по сравнению с другими элементами системы права и выполняет только ему присущие функции⁶.

¹ Хропанюк В.Н. Теория государства и права: Учебное пособие для высших учебных заведений / Под ред. профессора В.Г. Стрекозова. М., 2003. С. 292.

² См.: Финансовое право: методология исследований, генезис, система: Монография / Под ред. С.В. Запольского. М.: РАП, 2013. С. 91-95. (Глава 2. Эволюция научных взглядов и представлений о системе финансового права. Автор главы - И.А. Цинделиани); Теория государства и права. Курс лекций / Под ред. А.В. Малько, Н.И. Матузова. - Саратов: Изд-во Саратов. ВШ МВД РФ, 1995. – С. 217. (Автор главы Н.И. Матузов).

³ Теория государства и права: Учебник для юридических вузов / А.И. Абрамова, С.А. Боголюбов, А.В. Мицкевич и др.; под ред. А.С. Пиголкина. М.: Городец, 2003. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

⁴ См.: Крашенинников П.В. Закон и законотворческий процесс. М.: Статут, 2017. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

⁵ См.: Сырых В.М. Теория государства и права: Учебник для вузов. М., 2012. С. 122.

⁶ Там же.

В научной литературе встречаются различные подходы к классификации правовых институтов. Так, наиболее часто правовые институты классифицируют на регулятивные и охранительные¹, отраслевые и межотраслевые².

Учение о системе права в теории права содержит множество научных концепций о наличии в системе права межотраслевых правовых институтов. Межотраслевые институты еще называют смешанными, комплексными, сложными и другими подобными институтами. Как правило, такие научные концепции формируются при попытке проведения классификации предмета научного изыскания. Так, например, авторы учебника по теории государства и права предлагают классифицировать институты права по их содержанию на простые и сложные³. При этом простой институт права предлагается рассматривать как некое объединение правовых норм в пределах одной отрасли права, сложный правовой институт – как совокупность правовых норм, входящих в состав различных отраслей права, направленных на регулирование родственных и взаимосвязанных отношений.

Несколько иную классификацию институтов права предлагает Н.И. Матузов⁴. Он выделяет простые и сложные, межотраслевые и отраслевые институты права, а также охранительные, регулятивные и учредительные институты. По его мнению, простые институты права, как правило, не имеют самостоятельных образований. Сложные (комплексные) институты права образуют комплексы, состоящие из субинститутов – мелких самостоятельных образований. Межотраслевые (смешанные) институты объединяют нормы, входящие в состав двух и более отраслей права. Отраслевые правовые институты состоят из правовых норм одной отрасли. С позиции данного

¹ См.: Сырых В.М. Теория государства и права: Учебник для вузов. М., 2012. С. 120-144. Приводится по: Цинделиани И.А. Система налогового права // Государство и право. 2013. №1. С. 48, 49.

² Теория государства и права: Учебник для юридических вузов / А.И. Абрамова, С.А. Боголюбов, А.В. Мицкевич и др.; под ред. А.С. Пиголкина... Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

³ См.: Теория государства и права: Учебник / Под ред. В.Я. Кикотя, В.В. Лазарева. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2008 С. 234.

⁴ См.: Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юрист, 2001. С. 352. (Автор главы - Н.И. Матузов).

автора, правовой институт одновременно может быть как комплексным, так и межотраслевым. Вместе с тем в научных трудах встречаются подходы, не разграничивающие понятия «межотраслевой» и «комплексный», авторы данных исследований¹ используют эти понятия в качестве синонимов для обозначения общественных отношений, регулируемых одновременно нормами нескольких отраслей права.

Представляется целесообразным принять за основу в настоящем исследовании позицию теоретиков права, согласно которой понятия «межотраслевой» и «комплексный» используются как синонимы для обозначения институтов права, регулируемых одновременно нормами нескольких отраслей права; а понятие «сложный правовой институт права» – для обозначения правовых институтов, состоящих из более мелких самостоятельных образований – субинститутов.

Следует заметить, что на структурные особенности институтов права обращалось внимание еще в трудах советских ученых², где указывалось на способность деления институтов права на субинституты, а также на их способность к укрупнению, ведущей к интеграции правовых институтов, предметное укрупнение которых ведет к образованию новых отраслей права.

Отрасль права – это относительно самостоятельная часть системы права, состоящая из систематизированной совокупности норм права, регулирующих качественно своеобразный вид общественных отношений с помощью специфического метода правового регулирования³. Отрасль права – основной элемент системы права, обладающий способностью самостоятельно функционировать в общей системе права.

¹ См., например: *Прокопович Г.А.* Юридическая ответственность как межотраслевой (комплексный) институт в системе права // *Закон и право.* 2004 № 6. С. 26–28; *Гошуляк В.* Юридическая природа и нормативное содержание института собственности в конституционном праве // *Образование и право.* 2011. № 10. С. 71; *Черкаев Д.* Место налогового права в правовой системе России // *Право и жизнь.* 2000. № 26. [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL: http://www.pravogizn.h1.ru/KSNews/PIG_92.htm.

² *Иоффе О.С.* Структурные подразделения системы права (На материалах гражданского права). М., 1968. С.51.

³ *Мелехин А.В.* Теория государства и права: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. // СПС КонсультантПлюс. 2009.

Являясь элементом системы права, отрасль права обладает внешними связями с другими отраслями права и имеет специфические внутренние связи с правовыми институтами – компонентами ее внутренней структуры. Способность правовых институтов объединяться по предметному критерию предопределяет возможность формирования во внутренней структуре отрасли права подотраслей права¹.

Подотрасль права – это определенная совокупность институтов права, регулирующих в рамках отрасли права однородную группу общественных отношений с видовыми особенностями в рамках отрасли права². К числу факторов, которые способствуют формированию подотрасли права в структуре отрасли права, относят наличие значительного объема нормативно-правовой базы, направленной на регламентацию определенной группы общественных отношений, имеющих социальную значимость и обладающих организационной структурой.

Анализ теоретических подходов к системе права позволяет для целей настоящего исследования определить место налогового права в системе права. Система налогового права тесно взаимосвязана с системой финансового права. Согласно основным теоретическим разработкам о системе финансового права³ в основу критериев формирования системы финансового права положены звенья системы финансов, а сама система финансового права представлена как самостоятельная отрасль права, состоящая из подотраслей и институтов. При этом большинство ученых выделяют в системе финансового права Общую и Особенную части⁴.

¹ Гаврилов Д.А. Подотрасль права в системе права: Право и юриспруденция / VII Межвузовская конференция студентов и молодых ученых г. Волгограда и Волгоградской области: Право и юриспруденция. Волгоград, 12 - 15 ноября 2002 г.: Тезисы докладов. - Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2003. Вып. 2. С. 4, 5.

² См.: Цинделшани И.А. Система налогового права // Государство и право. 2013. №1. С. 49.

³ См.: Халфина Р.О. К вопросу о предмете и системе советского финансового права // Вопросы советского административного и финансового права. М.: Изд-во АН СССР, 1952. С. 182-214; Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права. М.: Госюриздат, 1960; Иванов Б.Н. О системе советского финансового права // Вопросы советского финансового права. Труды ВЮЗИ. Т. 9. М., 1967 С. 34-67.; Ермакова Т.С. О системе советского финансового права // Правоведение. 1975. № 2. С. 72-80; Худяков А.И. К вопросу о системе советского финансового права // Известия АН Казахской ССР. Серия общественных наук. 1988. № 4. С. 75-82 и многие другие.

⁴ Соколова Э.Д., Савостьянова С.А. Научные воззрения на систему финансового права как отрасли российского права // Финансовое право. 2016. № 10. С. 3 – 6; Мирошник С. В., Девятых Н.В. Система

Тем не менее выработанные теоретические подходы к определению элементного состава системы финансового права не позволили научной доктрине сформировать до настоящего времени единого мнения по вопросу определения критериев для выделения в финансовом праве подотраслей и институтов¹. Не наблюдается единства в научных кругах и по вопросу определения места налогового права в системе российского права, в частности, одни авторы предлагают относить налоговое право к самостоятельной отрасли права², другие – к институту финансового права³, третьи пришли к выводу, что налоговое право – это межотраслевой правовой институт, основанный на правовых нормах конституционного, гражданского, административного и финансового права⁴, четвертые отнесли налоговое право к самостоятельной отрасли законодательства⁵ и наконец, пятые сформировали устойчивую позицию: налоговое право – подотрасль финансового права⁶, обосновав свою позицию развитием финансово-правовой науки в целом, и налогового права, в частности.

Среди приведенных вариантов определения места налогового права в системе права представляется предпочтительным вариант, определяющий налоговое право, как подотрасль финансового права.

финансового права // Юридическая наука и практика: история и современность: сборник материалов II Международной научно-практической конференции / Филиал МИГУП в Рязанской области ; отв. редактор И.В. Пантюхина : Общество с ограниченной ответственностью «Издательство «Концепция», 2014. – С. 200-203.

¹ См.: Система советского социалистического права [Текст] : (Тезисы) / Ин-т права Акад. наук СССР. – М.: Юриздат, 1941; Налоговое право: Учебник для бакалавров / А.С. Бурова, Е.Г. Васильева, Е.С. Губенко и др.; под ред. И.А. Цинделиани. 2-е изд. М.: Проспект, 2016. С. 69. (Глава 2. Налоговое право в системе права России. Автор главы - И.А. Цинделиани).

² См.: Публичное право: Учебник / Тихомиров Ю.А. М.: БЕК, 1995. С. 335; *Винницкий Д.В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб.: Юрид. центр Пресс, 2003.

³ См.: Основы налогового права: Учебное пособие / Под ред. Н.П. Кучерявенко. Харьков: Легас, 2003. – 362 с.; *Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М.* Основы налогообложения: Учебное пособие. СПб: Европейский дом, 2002.

⁴ См.: *Черкаев Д.И.* Административно-правовой режим регулирования налогообложения и сборов в России: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2000.

⁵ См.: *Гриценко В.В.* Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства: Дис. ... докт. юрид. наук. Саратов, 2005. С. 9, 18.

⁶ См.: Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. М., 2012 С. 387.; *Орлов М.Ю.* Основные вопросы теории налогового права как подотрасли финансового права: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 1996. С. 19. - 154 с.; *Мирошник С. В.* Источники налогового права: монография. Ростов-на-Дону : Издательство РСЭИ, 2010. – 175 с.; *Кирилина В.Е.* Система налогового права: проблемы определения элементного состава // Финансовое право. 2011. № 11. С. 32 – 34; *Цинделиани И.А.* Система налогового права // Государство и право. 2013. №1. С. 50 и мн. другие.

В качестве аргумента в пользу данного вывода представляется правильным присоединиться к позиции И.А. Цинделиани, согласно которой законодательство, обеспечивающее регулирование налоговых правоотношений, наиболее оптимально получает свое развитие именно в рамках финансового права как отрасли права, направленной на регулирование публичной финансовой деятельности по формированию доходов публичных фондов денежных средств за счет поступления налогов, сборов и других обязательных платежей¹. По этой причине аргументы о наличии в сфере налогообложения кодифицированного нормативно-правового акта не являются критерием для отнесения налогового права к самостоятельной отрасли права, так же, как и наличие тесной связи финансово-правовых норм, направленных на регулирование налоговых правоотношений, с нормами других отраслей права. Например, тесная связь налогового права с нормами гражданского права, которые регулируют вопросы возникновения права собственности или другого вещного права на предмет налога при поимущественном налогообложении, не может рассматриваться в качестве аргумента в пользу отнесения налогового права к межотраслевому (комплексному) правовому образованию.

Традиционно общая теория права называет два основных критерия для выделения отрасли и подотрасли права в системе права – это предмет и метод правового регулирования. Первым основным критерием является наличие собственного предмета правового регулирования.

Применительно к налоговому праву как подотрасли финансового права в юридической науке в его предмет регулирования включаются различные правоотношения. Так, Д.В. Винницкий относит к предмету налогового права налоговые обязательственные и налоговые процедурные отношения, а также налоговые деликтные отношения и налоговый процесс². А.И. Худяков в

¹ См.: Цинделиани И.А. Указ. соч. С. 50.

² Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 140-145.

предмет налогового права включает два вида налоговых правоотношений: материальные и организационные¹.

В большинстве случаев позиция авторов научной литературы² в отношении предмета налогового права совпадает с позицией законодателя, изложенной и закреплённой в норме ст. 2 Налогового кодекса РФ. Вместе с тем в последнее время в юридической науке высказывается мнение о том, чтобы включить в предмет регулирования налогового права, кроме взимания налогов, сборов и страховых взносов, ещё и взимание иных обязательных платежей, обладающих признаками налогов и сборов, а также включить отношения, связанные с контролем за их уплатой³. Данное предложение возникло в связи с многочисленными публикациями о наличии пробелов в законодательном регулировании в этой части. Вместе с тем действующее законодательство уже обладает гибким инструментом для решения подобных вопросов⁴. Например, законодатель путем включения соответствующих положений в законодательство может распространить действие норм налогового права на отношения, которые не являются предметом регулирования налогового права, или исключить некоторые налоговые отношения из сферы действия норм налогового права⁵.

Чтобы обозначить правоотношения, которые составляют предмет налогового права, представляется правильным определить, что *предметом налогового права* выступают имущественные и связанные с ними неимущественные отношения, имеющие как материальный, так и процессуальный характер, складывающиеся между государством и налогообязанными лицами по вопросам установления, введения и взимания

¹ Худяков А.И. Налоговое право Республики Казахстан. Общая часть: Учеб. Алматы, 2003. С. 194–214.

² См.: Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д.ю.н., проф. Ю. А. Крохина. 3-е изд., перераб. М.: Норма, 2008. С. 39, 40; Налоговое право: Учебник для бакалавров / А.С. Бурова, Е.Г. Васильева, Е.С. Губенко и др.; под ред. И.А. Цинделиани. 2-е изд. М.: Проспект, 2016. С. 75.

³ См.: Бюджетное и налоговое правовое регулирование: единство и дифференциация / Под ред. М.В. Карасевой. М., 2012. С. 60.

⁴ Подробнее см.: Налоговое право: Учебник / Под ред. И.А. Цинделиани. 3-е изд. М.: Проспект, 2019. С. 84. (Автор главы – И.А. Цинделиани).

⁵ См., например: Федеральный закон от 09.07.2002 № 83-ФЗ «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей» // Собрание законодательства РФ. 2002. № 28. Ст. 2787.

налогов, сборов и страховых взносов, возникающие в связи с проведением мероприятий налогового контроля, привлечением к налоговой ответственности, обжалованием ненормативных актов налоговых органов или действий (бездействия) должностных лиц.

Вторым основным критерием, позволяющим выделить налоговое право в качестве подотрасли в системе финансового права, являются способы, приемы и средства воздействия на регулируемые правоотношения, которые называются методом правового регулирования.

В связи с тем, что налоговое право является крупной составной частью финансового права, специфика метода правового регулирования налогового права совпадает с методом финансового права, в рамках которого помимо императивного метода правового регулирования используется и диспозитивный метод, отличный от диспозитивного метода, применяемого в частноправовых отношениях¹.

Метод налогового права основан преимущественно на императивном воздействии на правоотношения в сфере налогообложения. С помощью императивного метода регулирования до участников налоговых правоотношений доводятся необходимые правовые предписания. Диспозитивный метод правового регулирования в налоговых правоотношениях имеет властные элементы выражения, применяется в форме дозволений и очень ограничено.

Как верно указывает И.А. Цинделиани, ни императивный, ни диспозитивный методы регулирования, используемые в финансовом и налоговом праве, не являются собственным методом регулирования этих правовых образований². Индивидуально определенными для налогового и финансового права являются типы регулирования, основанные на сочетании

¹ Данный метод представляет собой симбиоз императивно-диспозитивных начал. Подробнее см.: *Карасева М.В.* Бюджетное и налоговое право России (политический аспект). М.: Юристъ, 2003. С. 21.

² См.: *Налоговое право: Учебник для бакалавров / А.С. Бурова, Е.Г. Васильева, Е.С. Губенко и др.; под ред. И.А. Цинделиани.* 2-е изд. М.: Проспект, 2016. С. 74, 75. (Автор главы - И.А. Цинделиани).

способов воздействия на субъекты права в форме предписаний, дозволений и запретов.

В правовой литературе неоднократно обращалось внимание на недопустимость смешивания структуры права и структуры его источников, составляющих определенную совокупность законодательных актов¹. Так, базовый критерий, на котором основано разграничение этих категорий, определяется тем, что в структуре права отрасли права выделяются в качестве таковых на основании самостоятельных предмета и метода правового регулирования, а в структуре источников отрасли законодательства определяются исключительно по предмету регулирования².

Из этого следует, что *структура источников законодательства о налогах и сборах* состоит из совокупности правовых актов федерального, регионального и местного уровней, состав которых определен в ст. 1 Налогового кодекса РФ.

Обратимся к определению системы налогового права. Система налогового права, как и любая система права, состоит из принципов и норм права, систематизированных особым способом на определенные структурные элементы. В научных трудах за основу принимаются различные критерии определения системы налогового права. Например, исходя из внутренней структуры, в системе налогового права выделяют Общую часть и Особенную; по выполняемым функциям систему налогового права разделяют на регулятивное и охранительное налоговое право; по сферам регулирования – на национальное и международное налоговое право. Вместе с тем ученые-юристы приходят к выводу, что в науке налогового права вопросы деления системы налогового права на составляющие элементы остаются достаточно дискуссионными, поскольку пока не сформирован единый критерий,

¹ См.: *Алексеев С.С.* Теория права. М., 1995. С. 188; *Киримова Е.А.* Правовой институт. (Теоретико-правовое исследование): Дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1998. С. 44, 45; *Байтин И.М.* Сущность права. (Современное нормативное правопонимание на грани двух веков). 2-е изд., доп. М., 2005. С. 298-308.

² Существуют и другие критерии, по которым невозможно смешение категорий «структура права» и «структуры источников права». Подробнее см.: *Киримова Е.А.* Указ. соч. С. 44, 45.

позволяющий осуществлять систематизацию налогово-правовых норм в институты¹.

Общепризнанным считается деление системы налогового права на Общую и Особенную части². Общая часть состоит из принципов и норм, направленных на регулирование любых однородных отношений, составляющих предмет налогового права. В Особенную часть налогового права традиционно включают нормы, применяемые к налоговым отношениям, которые регулируют взимание определенных налогов и/или применение определенной системы налогообложения. Нормы налогового права могут образовывать более крупные элементы – институты, включающие подинституты или субинституты³.

В большинстве научных работ приводятся различные составные элементы Общей и Особенной частей, исходя из авторских представлений о системе налогового права. В частности, по мнению И.А. Цинделиани, Общая часть налогового права включает нормы, которые определяют: понятие и состав законодательства о налогах и сборах; правовой статус субъектов налоговых правоотношений; понятие и признаки обязательных налоговых платежей; добровольный и принудительный порядок исполнения обязанности по уплате налогов, сборов и страховых взносов; осуществление мероприятий налогового контроля; применение налоговой ответственности и др.⁴ Особенная часть налогового права включает нормы, регулирующие отношения по взиманию налогов: правовые основы взимания федеральных налогов, сборов и страховых взносов; правовые основы взимания региональных налогов и сборов; правовые основы взимания местных налогов и сборов; правовые основы применения специальных налоговых режимов.

¹ См.: Цинделиани И.А. Система налогового права // Государство и право. 2013. № 1. С. 53.

² Налоговое право: Учебник / Под ред. И.А. Цинделиани. 3-е изд. М.: Проспект, 2019. С. 88. (Автор главы – И.А. Цинделиани); Винницкий Д.В. Проблемы становления системного подхода в современном налоговом праве // Современные проблемы теории налогового права: Материалы Междунар. науч. конференции. Воронеж, 4–6 сентября 2007 г. / Под ред. М.В. Карасевой. Воронеж, 2007. С. 18, 19 и другие.

³ Кирилина В.Е. Система налогового права: проблемы определения элементного состава // Финансовое право. 2011. № 11. С. 32 - 34.

⁴ Налоговое право: Учебник / Под ред. И.А. Цинделиани. 3-е изд. М.: Проспект, 2019. С. 89. (Автор главы – И.А. Цинделиани).

Каждое из обозначенных правовых отношений включает институты, которые регулируют вопросы взимания конкретных налогов и сборов и/или специальных налоговых режимов.

Интересным с нашей точки зрения представляется подход к структуре системы налогового права Н.П. Кучерявенко, который наряду с традиционными частями (Общей и Особенной) в структуре системы налогового права выделяет налоговый процесс¹, с оговоркой о том, что первенство в этом вопросе принадлежит Д.В. Винницкому, который первым поднял вопрос о существовании налогово-процедурного права². По мнению Д.В. Винницкого, процедурное налоговое право должно быть подразделено на три основные части: 1) Общую часть; 2) налоговые общерегулятивные процедуры; 3) налоговые охранительные процедуры³.

Позиция И.А. Цинделиани о структуре системы налогового права нам представляется наиболее предпочтительной, исходя из которой принудительный порядок исполнения обязанности по уплате налогов и сборов регламентируется нормами Общей части налогового права.

Применительно к физическим лицам нормы Общей части налогового права определяют особый нормативно установленный порядок реализации досудебной процедуры принудительного взыскания недоимок, пеней и штрафов. Непосредственное взыскание недоимок, пени и штрафа с физических лиц осуществляется за счёт имущества этих физических лиц только в рамках судебного производства (ст. 48 НК РФ).

Таким образом, принудительное исполнение налоговой обязанности физическими лицами в совокупности включает досудебную налоговую процедуру по принудительному взысканию недоимки, пени и штрафа и

¹ См.: Кучерявенко Н.П. Налоговые процедуры: правовая природа и классификация: Монография. К.: Права едність, 2009. С. 69, 70.

² См.: Винницкий Д.В. Российское налоговое право: Проблемы теории и практики. – С. 294-308.

³ Винницкий Д.В. Проблемы становления системного подхода в современном налоговом праве // Современные проблемы теории налогового права (The Modern Problems of Tax Law Theory): Материалы международной научной конференции. Воронеж, 4-6 сентября 2007 г. / Под ред. М.В. Карасевой. Воронеж: Изд-во Воронеж. ун-та, 2007. С. 18, 19.

судебное производство по взысканию с физических лиц недоимок, пеней и штрафов.

Правовое регулирование досудебной налоговой процедуры и судебного производства по взысканию с физических лиц недоимок, пеней и штрафов осуществляется принципами и нормами налогового права (материальными и процедурными), принципами и нормами иных отраслей права.

Как видим, при реализации принудительного взыскания обязательных платежей и санкций важное значение имеют не только принципы и нормы налогового права, но и иной отраслевой принадлежности. В этой связи представляется справедливым высказывание Е.В. Сидоровой, отметившей, что объединение норм различных отраслей в рамках комплексного правового образования носит характер определенного качественного преобразования, что приводит к возникновению новой сущности, имеющей комплексный характер и наполненной своим собственным внутренним содержанием¹.

С точки зрения В.К. Райхер², В.Н. Протасова³, С.С. Алексеева⁴ формирование комплексного правового образования идет от социального начала, т.е. от предмета правового регулирования.

По мнению В.Н. Протасова, «предмет комплексной отрасли права представляет собой локальную социальную систему, ориентированную на решение определенных общественных задач. Для этой цели и формируется предмет комплексной отрасли из необходимых элементов социальной сферы независимо от их юридической однородности»⁵. Фактически в комплексном правовом образовании присутствуют нормы из разных отраслей права, однако взаимосвязь разноотраслевых общественных отношений, возникающих в определенной сфере правового регулирования, приводит к тому, что нормы различных отраслей права растворяются в комплексном правовом

¹ Сидорова Е.В. Формирование комплексных правовых образований в системе права: дань моде или необходимость? // Журнал российского права. 2016. № 5. С. 28 - 34.

² Райхер В.К. О системе права // Правоведение. 1975. № 3. С. 60 - 70.

³ Протасов В.Н. Что и как регулирует право: Учеб. пособие. М.: Юристъ, 1995. С. 48.

⁴ Алексеев С.С. Право: азбука-теория-философия: Опыт комплексного исследования. М.: Статут, 1999. С. 132.

⁵ Протасов В.Н. Что и как регулирует право: Учеб. пособие. М.: Юристъ, 1995. С. 45.

образовании, не оставляя места для их идентификации, а также изменяется содержание самих взаимодействующих отношений, в них появляются черты, какими они вне указанного взаимодействия не обладали. Наличие собственного предмета комплексного правового образования выражается в наличии правовых идей, правовой политики, норм-принципов, норм-дефиниций, норм, содержащихся в концепции правового развития¹.

Исходя из вышеизложенного, предметом регулирования института принудительного исполнения налоговой обязанности физическими лицами являются правоотношения, связанные с реализацией досудебной налоговой процедуры по принудительному взысканию недоимок, пеней и санкций, и судебного производства по принудительному взысканию недоимок, пеней и штрафов с физических лиц.

Для определения метода правового регулирования комплексного правового образования следует присоединиться к традиционному подходу, изложенному в теории права: отрыв способов правового регулирования от содержания регулируемых общественных отношений отрицательно сказывается на самостоятельности и эффективности правовых образований системы права и законодательства. Поэтому теоретики права резюмируют, что для формирования комплексного правового образования важными критериями также являются и предмет, и метод правового регулирования.

В научных трудах² выделяются характерные особенности метода правового регулирования комплексных правовых образований: 1) возникновение и формирование комплексной отрасли права осуществляется посредством социальной детерминации, а возникновение основных отраслей – за счет юридической детерминации; 2) комплексному методу правового регулирования присущ системный и целостный характер. Целостность обеспечивается не механическим соединением приемов

¹ См.: Концепция развития российского законодательства / Под ред. Т.Я. Хабриевой, Ю.А. Тихомирова. М., 2010. С.233.

² Подробнее см.: Сидорова Е.В. Теоретические основы комплексного правового регулирования: монография. М., Юстиция, 2017. С. 80-96.

регулирующего, а образованием нового интегративного качества взаимосвязей между императивными и диспозитивными приемами; 3) комплексный метод правового регулирования имеет временный характер по сравнению с методом правового регулирования основных отраслей права, имеющим постоянный характер; 4) при осуществлении правового регулирования межсубъектные взаимосвязи строятся на разноплановых правовых приемах (императивно-диспозитивных или диспозитивно-императивных).

Е.В. Сидорова делает вывод, что методом регулирования комплексного правового образования является совокупность правовых приемов регулирования, на формирование которых существенное влияние оказывает социальное начало и системный характер воздействия на регулируемые правоотношения¹.

Таким образом, регулирование правоотношений в рамках межотраслевого (комплексного) института принудительного исполнения налоговой обязанности физическими 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. Так, предоставление налогоплательщикам - гражданам возможности исполнить требование налогового органа в добровольном порядке (в рамках досудебной налоговой процедуры по принудительному взысканию недоимок, пеней и штрафов) – это действие метода дозволения, а обязанность претерпевать меры принудительного взыскания недоимок, пеней и штрафов – проявление императивного метода.

Комплексный метод правового регулирования в части использования диспозитивного метода регулирования в форме дозволений в рамках комплексного института принудительного исполнения налоговой обязанности

¹ Сидорова Е.В. Формирование комплексных правовых образований в системе права: дань моде или необходимость? // Журнал российского права. 2016. № 5. С. 33.

физическими лицами имеет в большей степени стимулирующее значение. Нормативно установленные дозволения создают условия для активного поведения налогоплательщиков, позволяющие добровольно исполнить требование налогового органа, а в дальнейшем, в рамках судебного производства, – условия для защиты их нарушенных прав. Представляется, что комплексное правовое регулирование института принудительного исполнения налоговой обязанности физическими лицами должно разумно сочетать использование императивного и диспозитивного методов регулирования.

Межотраслевой (комплексный) институт принудительного исполнения налоговой обязанности физическими лицами – регулирует сравнительно небольшую группу однородных и взаимосвязанных правоотношений, близких по содержанию.

Следует отметить, в каких еще формах права находят свое внешнее выражение принципы и нормы межотраслевого (комплексного) института права - принудительного исполнения налоговой обязанности физическими лицами. Основополагающим источником являются принципы и нормы конституционного права, содержащие положения о всеобщей публичной обязанности платить налоги (ст. 57), гарантирующие право на судебную защиту (ст. 46-54), закрепляющие принципы равенства перед законом и судом (ст. 19), а также принципы правового и социального государства (ст. 1, 7), принципы пропорциональности (ст. 55), которыми ограничиваются пределы законодательного усмотрения при установлении, введении и взимании налогов; принципы и нормы гражданского права о лицах, об объектах гражданских прав; о гражданско-правовых сделках и представительстве; о праве собственности и других вещных правах; об обязательстве; принципы и нормы семейного права об осуществлении и защите семейных прав; о правах и обязанностях родителей и детей; принципы и нормы процессуальных отраслей права, связанные с приказным и исковым производством и иных отраслей права.

Это позволяет сделать вывод о том, что сформировался институт права – принудительного исполнения налоговых обязанностей физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями¹, который представляет собой систему принципов и норм как материального, так и процессуального права. 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.

Исследованию теоретических и прикладных подходов к процедурам по принудительному взысканию недоимок, пеней и штрафов с налогоплательщиков - физических лиц посвящается вторая глава настоящей научной работы.

¹ Далее – физические лица.

Глава 2. Принудительные процедуры взыскания недоимок, пеней и штрафов с физических лиц: материально-правовые и процессуально-правовые особенности

2.1. Материально-правовые и процессуально-правовые особенности взыскания сумм недоимок, пеней и штрафов с физических лиц

Применение принудительных мер по взысканию недоимок, пеней и штрафов к физическим лицам является следствием неисполнения налогоплательщиками своей налоговой обязанности.

Словом «взыскание» обозначается сам «предмет, то, что взыскивается с кого, деньги, вещи, или наказание иного рода», а термин «взыскивать» означает «строго требовать исполнения обязанности», «взимать, заставить уплатить», «наказывать виновного за проступок»¹.

В юридической литературе термин «взыскание» используется в нескольких значениях, как административное, имущественное и дисциплинарное взыскание. Каждое из взысканий направлено на применение той или иной меры ответственности к нарушителю. Так, административное взыскание – мера административной ответственности за совершенное правонарушение, применяемая в различных формах: предупреждение, штраф, исправительные работы, арест, лишение специальных прав и др. Имущественное взыскание – это мера имущественной ответственности в форме действия по выявлению и принудительному изъятию денег или иного имущества нарушителя. Дисциплинарное взыскание – мера дисциплинарной ответственности в форме различных воздействий на работников за совершение дисциплинарного проступка²

¹ Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка: Избранные статьи. Под. ред. Л.В. Беловинского – М.: ОЛМА-ПРЕСС; ОАО ПФ «Красный пролетарий», 2004. С. 112.

² См.: Энциклопедический юридический словарь / под общ. ред. В.Е. Крутских. – 2-е изд. – М.: ИНФРА-М, 1998. С. 13; Юридический энциклопедический словарь / Гл. ред. А.Я. Сухарев; рекол.: М.М. Богуславский и др. – 2-е изд., доп. – М.: Сов. энциклопедия, 1987. С. 16, 46, 259, 292.

В рамках данного исследования нас интересуют не любые взыскания, а лишь те, которые возникают в налоговых правоотношениях и имеют денежный характер¹.

Природа налоговых взысканий в некоторой степени близка административному типу взыскания, но имеет свои особенности. Так, в налоговых правоотношениях по взысканию недоимок, пени и штрафов явно прослеживаются основные признаки материального правоотношения, направленного на формирование денежного фонда – бюджета соответствующего публично-правового образования.

Правоотношения, которые складываются в процессе взыскания сумм недоимок, пеней и штрафов с физических лиц, имеют общие экономические и юридические признаки, независимо от различий в условиях и основаниях процесса взыскания. Экономический признак определяется финансовыми средствами. Для налогоплательщика процесс взыскания связан, прежде всего, с расходом денежных средств, а для государства – это источник пополнения доходов бюджетов различных уровней². Юридический признак взыскания недоимок, пеней и штрафов выражается через реализацию государством мер налогово-процессуального принуждения, которые направлены на принудительное исполнение налогоплательщиком возложенной на него налоговой обязанности и уплату штрафа за допущенные правонарушения.

Как было указано выше, меры налогово-процессуального принуждения, применяемые в сфере налогов, сборов и страховых взносов, относятся к группе особых мер государственного правового принуждения. Применительно к лицам, не исполнившим (либо ненадлежащим образом исполнившим) обязанности по уплате налогов и сборов, применяются карательные и

¹ Подробнее о денежном характере взысканий см.: *Кучеров И.И.* Денежные взыскания: проблемы правовой идентификации // Журнал российского права. 2013. № 5. С. 22 – 36; *Дымченко В.И.* Административная ответственность организаций: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Свердловск, 1983. С. 12.

² Подробнее об экономической природе отношений по взысканию налоговой задолженности см.: *Пройдаков А.А.* Порядок взыскания недоимок, пеней и штрафов в законодательстве Российской Федерации о налогах и сборах: Дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2005. С. 37.

правовосстановительные меры принуждения. Правовосстановительные меры принуждения – взыскание недоимки и пени. Они непосредственно направлены на устранение вреда, причиненного государству. Карательные меры принуждения – взыскание штрафа (налоговой санкции). Они направлены на перевоспитание и исправление правонарушителя.

Общеизвестно, что налоговые правоотношения – разновидность финансовых правоотношений¹. Финансовая наука выделяет материальные и процессуальные финансовые правоотношения². По мнению М.В. Карасевой «в материальных финансовых правоотношениях проявляются конкретные права и обязанности субъектов, а в процессуальных – порядок реализации этих прав и обязанностей»³, юридическая форма которых позволяет государству получать в свое распоряжение финансовые ресурсы, распределять их и использовать⁴.

Соответственно обязанность по уплате налога, занимающая важнейшее место в налоговых правоотношениях, является материальным налоговым правоотношением. Налоговый орган в этом правоотношении выступает представителем государства, является непосредственным участником этого правоотношения и носителем прав и обязанностей государства⁵.

Материальные правоотношения всегда первичны по отношению к процессуальным. Складываясь на основе реализации материальных норм права, материальные правоотношения определяют компетенцию субъектов правоотношений, содержание их прав и обязанностей и отвечают на вопрос, *что делать для их реализации*⁶.

¹ См.: Кучеров И.И. Налоговое право России. М.: УКЦ «ЮрИнфоР», 2001. С. 87.

² См., например: Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н. И. Химичева. - М.: Издательство БЕК, 1995. - С.36-37; Финансовое право / Под ред. Н.И. Химичевой. М., 1999. С. 63- 64; Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 197.

³ См.: Карасева М.В. Финансовое правоотношение. М.: Издательство Норма, 2001. С. 258.

⁴ Мысль высказана Н.И. Химичевой. См.: Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. М.: Издательство БЕК, 1995. - С.36.

⁵ Подробное о статусе государства в налоговых отношениях см.: Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Н.М. Основы налогообложения: Учебное пособие. СПб., 2002. С. 409.

⁶ Более подробно о содержании материальных отношений и их взаимосвязи с процессуальными отношениями см.: Краснов Н.И., Иконицкая И.А. Процессуальные вопросы советского земельного права. М., 1975. - 151 с.; Алексеев В., Божьев В. Уголовно-процессуальные правоотношения. М.: Юрид. лит., 1975. - 176 с.; Лучин В.О. Процессуальные нормы в советском государственном праве. М., 1976. - 168 с.; Виртук Н.В.,

К процессуальным налоговым правоотношениям может быть применен тот же подход, а это означает, что процессуальное налоговое правоотношение вторично по отношению к материальному¹, в его рамках удовлетворяется материальное притязание государства на выполнение основной обязанности налогоплательщика – уплачивать налог. Материальные правоотношения по взысканию недоимок, пеней и штрафов с физических лиц реализуются соответствующими процессуальными правовыми средствами². Так, в рамках материальных налоговых правоотношений реализуется налоговая обязанность налогоплательщиков, плательщиков сборов и страховых взносов и право налогового органа требовать её исполнения. Кроме того, материальные налоговые правоотношения охватывают полномочия налогового органа по исчислению недоимки и пеней, а также штрафа.

Налоговое правоотношение по взысканию недоимки, пени и штрафа, обладает определенной структурой, как и любое иное правоотношение, в котором традиционно выделяют объект, субъект и содержание.

В качестве субъектов материального налогового правоотношения признаются налогоплательщик, плательщик сборов или плательщик страховых взносов, с одной стороны, и государство – с другой³. Материальные правоотношения являются типично двусторонними: одна сторона имеет

Горшенев В.М. и др. Юридическая процессуальная форма. Теория и практика / Под ред. В.М. Горшенева, П.Е. Недбайло. М.: Юрид. лит., 1976. - 279 с.; *Погребной И.М.* Общетеоретические проблемы производств в юридическом процессе: Дисс. ... канд. юрид. наук. Харьков, 1982. - 214 с.; *Галаган И.А., Глебов А.П.* и др. Процессуальные нормы и отношения в советском праве (в «непроцессуальных отраслях»): Монография. Воронеж: Изд-во Воронеж. ун-та, 1985. - 208 с.; *Лукьянова Е.Г.* Теория процессуального права. М.: Издательство НОРМА, 2003. - 240 с.; *Сорокин В.Д.* Административно-процессуальное право: Учебник. СПб.: Изд-во Юридический центр Пресс, 2004. - 536 с.

¹ См.: *Карасева М.В.* Финансовое правоотношение. М.: Издательство Норма, 2001. С. 258.

² Данная позиция подтверждается исследованиями различных авторов. См., например: *Борзунова О.А.* Налоговый правотворческий процесс: причины выделения и особенности // *Налоги.* 2010. № 3. С. 2-6; *Якушкина Е.Е.* Взаимосвязь налогового материального и процессуального права // *Финансовое право.* 2012. № 1. С. 38 – 40; *Финансовое право: Учебник / А.Р. Батяева, К.С. Бельский, Т.А. Вершило и др.; отв. ред. С.В. Запольский.* 2-е изд., испр. и доп. М.: КОНТРАКТ, Волтерс Клувер, 2011. 792 с.; *Зимин А.В.* Особенности применения части 3 статьи 199 АПК РФ в налоговых спорах // *Налоговые споры: теория и практика.* 2007. № 2. С. 46.

³ Данная позиция нашла свое отражение в судебной практике. В частности, Конституционный Суд РФ обозначает государство в качестве кредитора в налоговом обязательстве. См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 23.12.1997 № 21-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 855 Гражданского кодекса Российской Федерации и части шестой статьи 15 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» в связи с запросом Президиума Верховного Суда Российской Федерации» // *Российская газета.* 06.01.1998. № 2.

право, другая сторона обязанность¹. Такой субъектный состав характерен для имущественного (материального) налогового правоотношения – налоговой обязанности.

В ходе взыскания недоимок, пеней и штрафов в налоговых правоотношениях обязательное участие принимают налоговые органы, специальной задачей которых является обеспечение сбора налоговых платежей в бюджеты различных уровней бюджетной системы государства. В юридической науке авторы по-разному подходят к оценке налоговых органов как субъектов налоговых правоотношений. Одни считают, что налоговый орган, государство и плательщики налогов, сборов и страховых взносов в налоговых правоотношениях выступают в качестве самостоятельных субъектов налогового права². Другие полагают, что одной из сторон в налоговом правоотношении по уплате налогов в соответствующий бюджет выступает плательщик налогов, сборов или страховых взносов, а другой стороной является государство как субъект налогового правоотношения, установивший эти налоги и обязанности налогоплательщиков и обладающий некоторыми неотчуждаемыми правами и обязанностями, которые не могут быть делегированы налоговому органу³.

По нашему мнению, налоговый орган в налоговых правоотношениях выступает в качестве участника налогового правоотношения, уполномоченного органа государства, который наделен определенными правами и обязанностями и выполняет функцию законного представителя государства как субъекта налогового правоотношения. Государство как субъект материального налогового правоотношения обладает имеющими суверенный характер материальными налоговыми правомочиями требовать

¹ Демин А.А. Материальное и процессуальное в административных правоотношениях // Административное право и процесс. 2007. № 2. С. 6-9.

² Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. Харьков, 2001. С. 35; Химичева Н.И. Налоговое право: Учебник. М., 1997. С. 58.

³ См.: Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Н.М. Основы налогообложения: Учебное пособие. СПб., 2002. С. 319, 320; Алимбекова А.С. Правоприменение налогово-правовых норм налоговыми органами как особая форма реализации налогового права // Налоги. 2014. № 1. С. 7 – 11; Якушкина Е.Е. Проблемы налогового процессуального права // Финансовое право. 2007. № 4; Налоги и налоговое право / Под ред. А.В. Брызгалова // СПС КонсультантПлюс.

применения мер ответственности и принудительного исполнения налоговой обязанности и наделяет правами и обязанностями не только налоговый орган, но и других субъектов налогового права, выступающих в качестве участников налоговых правоотношений, - это налоговые агенты, банки, законные и уполномоченные представители налогоплательщиков, а также иные лица.

Правомочие требования государства, направленное на применение мер ответственности и принудительное исполнение налоговой обязанности, реализуется уполномоченным лицом (налоговым органом) в рамках процессуальных отношений посредством применения принудительных мер исполнения налоговой обязанности, определяется как притязание¹. Например, применительно к правоотношению по взысканию недоимки с физического лица - налогоплательщика за счет его имущества притязание со стороны государства выражается в возможности потребовать погашения недоимки за счет стоимости этого имущества.

Полагаем, что притязание со стороны государства – это право, осуществляемое в принудительном порядке, выраженное в возможности государства потребовать совершения определенных действий по принудительному взысканию долга перед бюджетом, состоящего из недоимки, пеней и штрафов, а принуждение – способ осуществления притязания.

Таким образом, в рамках материальных налоговых правоотношений по взысканию недоимок, пеней и штрафов налоговый орган наделен правомочиями по применению мер налогово-процессуального принуждения, установленных Налоговым кодексом РФ, а налогоплательщик, плательщик сборов или плательщик страховых взносов наделены обязанностью претерпевать применяемые к нему меры налогово-процессуального принуждения. В данных правоотношениях налогоплательщики, плательщики сборов или плательщики страховых взносов лишены фактической

¹ Подробнее о правовой природе притязания см.: *Мотовиловкер Е.Я.* Теория регулятивного и охранительного права. Воронеж: Изд-во ВГУ, 1990. С. 57; *Крашенинников Е.А.* К теории права на иск. Ярославль, 1995. С. 9, 18, 23, 24, 59.

возможности препятствовать осуществлению права налогового органа, направленного на получение налоговых платежей.

Независимо от того, в результате какого юридического факта была не исполнена налоговая обязанность, ее неисполнение влечет применение налогово-процессуальных мер по ее принудительному исполнению.

Принудительная процедура взыскания недоимок, пеней и штрафов с физического лица, как всякая длящаяся деятельность, должна быть обеспечена регламентированными организационными и процедурными формами, позволяющими обеспечить обоснованность, законность и обеспеченность действий по принудительному взысканию.

Процедурная по своему содержанию деятельность в сфере налогообложения исследовалась во многих научных трудах¹. В самом общем виде, налоговая процедура – нормативно закрепленная последовательность определенных действий, направленных на достижение определенных целей в сфере налогообложения. По своей направленности налоговые процедуры подразделяются на регулятивные и охранительные налоговые процедуры². Регулятивные налоговые процедуры направлены на регулирование активного поведения субъектов налогового права, соблюдающих и исполняющих требования закона при реализации ими налоговой обязанности, охранительные налоговые процедуры (налоговый процесс) – на реализацию прав государства на применение к нарушителям налогового законодательства мер принуждения при нарушении предписаний налоговых норм.

Следовательно, реализация права государства на применение принудительных мер исполнения налоговой обязанности обеспечивается охранительными налоговыми процедурами (налоговым процессом).

¹ Кучерявенко Н.П. Налоговая процедура: правовая природа и классификация: Монография. Киев, 2009. С. 122; Лукьянова Е. Г. Теория процессуального права. М.: Издательство НОРМА, 2003. - 240 с.; Демин А.В. Налоговый процесс и налоговые процедуры: в поисках компромисса // Налоги. 2010. № 3. С. 6 – 9; Берестовой С.В. Налоговые процедуры в Российской Федерации и Соединенных Штатах Америки (сравнительно-правовой анализ): Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005. – 200 с.; Налоговые процедуры: Учебное пособие / Под ред. А.Н. Козырина. М.: Норма, 2008 – 255 с.

² О классификации налоговых процедур подробнее см.: Кучерявенко Н.П. Указ. соч. С. 69, 70.

Совершенно очевидно, что смысл любого закона заключается в его практическом применении, а эффективность материальных норм любой отрасли права напрямую зависит от качества ее процессуальных норм. Разграничение правовых процедур в праве на материальные и процессуальные тесно связано с понятием «юридический процесс».

Содержание и идентификация категории «процесс» является предметом длительной дискуссии среди ученых¹.

Термин «процесс» произошел от латинского *processus* – «продвижение» и может рассматриваться в широком понимании, с одной стороны, как ход какого-либо явления, последовательная смена состояний, стадий развития и т.д., с другой стороны – как совокупность последовательных действий для достижения какого-либо результата. В более узком значении процесс – это судебное дело, порядок осуществления деятельности следственных, административных и судебных органов². Большинство ученых определяют процесс как специальную деятельность и «способ обеспечения обязательности норм материального права и применения мер воздействия (принуждения) по отношению к лицам, нарушающим правовые нормы»³.

Юридический процесс возникает в связи с необходимостью рассмотрения и разрешения юридического дела. В его основе лежит деятельность государственных органов и их должностных лиц, а также других субъектов права по разрешению определенных юридических дел. Представляется, что налоговый процесс, являясь неотъемлемой частью юридического процесса,

¹ См.: *Сорокин В.Д.* Административный процесс и административно-процессуальное право. СПб., 2002. С. 21; *Иванов О.В.* Рецензия на книгу Н.Г. Салищевой «Административный процесс в СССР» // Труды Иркутского государственного университета Т. XXXIX. Серия юридическая. Вып. 7. Ч. 11. Иркутск. 1965; Теория юридического процесса / Под общ. ред. проф. В.М. Горшенева. Харьков: Вища школа, 1985; *Бачурин Д.Г.* Налоговый процесс как внутриотраслевой институт налогового права // Российский юридический журнал. 2001. № 2. С. 85, 86; *Винницкий Д.В.* Российское налоговое право: Проблемы теории и практики. СПб.: Юрид. центр Пресс, 2003. - 397 с.; *Кузнеценкова В.Е.* Налоговый процесс: современная концепция правового регулирования: Дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2004. -506 с.; *Батарин А.А.* Правовое регулирование исчисления налога: Монография / Под ред. И.И. Кучерова. М.: Юриспруденция, 2014. 216 с

² Словарь иностранных слов. 7-е изд., перераб. М.: Русский язык, 1979. С. 417.

³ *Сорокин В.Д.* Административный процесс и административно-процессуальное право. СПб., 2002. С. 21; *Иванов О.В.* Рецензия на книгу Н.Г. Салищевой «Административный процесс в СССР» // Труды Иркутского государственного университета Т. XXXIX. Серия юридическая. Вып. 7. Ч. 11. Иркутск. 1965. [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL. www.eLIBRARY.RU.

обладает определенными отраслевыми особенностями. Следует присоединиться к мнению А.А. Батарина о том, что налоговый процесс имеет все признаки, характерные для юридического процесса: 1) осуществляется с участием уполномоченных органов – налоговых, таможенных органов и иных; 2) связан с реализацией прав и обязанностей, закрепленных материальными нормами права; 3) основан на процессуальных нормах налогового права; 4) направлен на достижение определенного юридического результата; 5) основан на использовании средств юридической техники и специальных приемов¹.

В налогово-правовой науке продолжается дискуссия о сущности и понимании налогового процесса, что свидетельствует о неоднозначном понимании этой категории. Существует множество концептуальных подходов к определению понятия «налоговый процесс». Так, Н.П. Кучерявенко полагает, что налоговый процесс – это деятельность по реализации порядка нормативно урегулированного и закрепленного поведения участников налоговых отношений, определенного процедурными нормами, регулирующими и обеспечивающими исполнение налоговой обязанности². С позиции Д.В. Винницкого, налоговый процесс – процедура особого характера, направленная на регулирование отношений по применению мер налогово-правового принуждения и разрешению налогово-правовых споров³. По мнению И.А. Цинделиани, налоговый процесс имеет сложный и многоплановый характер, в его основе лежат как материально-правовые, так и процессуально-правовые нормы⁴.

В целом, в многочисленных работах, посвященных проблематике налогового процесса, изложенные подходы сводятся к двум основным концепциям: узкой (юрисдикционной) и широкой (управленческой)

¹ Батарин А.А. Правовое регулирование исчисления налога: Монография / Под ред. И.И. Кучерова. М.: Юриспруденция, 2014. - 216 с.

² См.: Кучерявенко Н.П. Налоговые процедуры: правовая природа и классификация: Монография. Киев, 2009. С. 74 (496 с.); Кучерявенко Н.П. Налоговый процесс: Учебное пособие. – К.: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2010. – С. 81-83.

³ Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб.: Изд-во «Юридический центр Пресс», 2003. С. 305 – 308.

⁴ См.: Цинделиани И.А. Система налогового права // Государство и право. 2013. №1. С. 48-56.

концепции¹. Управленческая концепция подразумевает под налоговым процессом всю совокупность нормотворческой деятельности от законодательной до правоприменительной². С точки зрения юрисдикционной концепции, налоговый процесс - это процедура особого характера, направленная на разрешение налогово-правовых споров и применение мер налогово-процессуального принуждения³.

До сих пор в теории права не выработано единого подхода к определению места юридического процесса в системе той или иной отрасли права. Исходя из горизонтального строения права выделяют две части права: материальное и процессуальное. Мы знаем такие признанные процессуальные отрасли, как уголовный, гражданский, арбитражный и административный процессы. По мнению ученых, наличие системы законодательства о налогах и сборах, наряду с наличием специальных органов, имеющих право налагать санкции за нарушение законодательства о налогах и сборах и применять особые меры

¹ См.: *Иванова В.Н.* Соотношение правовых категорий «налоговый процесс» и «налоговое производство» и особенности их реализации в Налоговом кодексе РФ // Юрист. 2001. № 2. С. 67.

² См.: *Горшениев В.М.* Способы и организационные формы правового регулирования в социалистическом обществе. М., 1972. С. 125 – 127; *Банхаева Ф.Х.* Концептуальные положения налогового процесса // Налоговый вестник. 1999. № 12. С. 18-20; *Иванова В.Н.* Соотношение правовых категорий «налоговый процесс» и «налоговое производство» и особенности их реализации в Налоговом кодексе РФ // Юрист. 2001. № 2. С. 67; *Макаренко Т.Н.* Налоговый процесс и налоговое производство // Финансовое право. 2002. № 3. С. 28; *Карасева М.В.* Налоговый процесс - новое явление в праве // Хозяйство и право. 2003. № 6. С. 54, 55, 60; *Карасева М.В.* Бюджетное и налоговое право России (Политический аспект). М.: Юристъ, 2005. С. 140, 146, 152; *Деготь Б.Е.* Понятие налогового процесса // Закон и право. 2005. № 3. С. 54, 55; *Глазунова И.В.* О понятии налогового процесса // Финансовое право. 2005. № 7. С. 6-8; *Кузнеценкова В.Е.* Элементы налогового процесса // Финансовое право. 2008. № 4. С. 25, 26; *Грушко Д.Е.* О структуре, признаках и специфике административно-процессуальной деятельности в сфере налоговых отношений // Налоги (журнал). 2008. № 2. С. 5-8.

³ См.: *Кучеров И.И., Судаков О.Ю., Орешкин И.А.* Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / Под ред. И.И. Кучерова. М., 2001. С. 95, 96; *Ногина О.А.* Налоговый контроль: вопросы теории. СПб., 2002. С. 47 - 50; *Жильцов А.С.* Налоговый контроль как самостоятельное производство налогового процесса // Финансовое право. 2004. № 5. С. 32-37; *Берестовой С.В.* Налоговые процедуры в Российской Федерации и Соединенных Штатах Америки (сравнительно-правовой анализ): Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005. - 200 с.; *Лукьянова Е.Г.* Теория процессуального права. М.: Издательство «НОРМА», 2003. С. 136; *Пантелеев А.И.* Процессуальные и материальные процедуры в налоговом праве // Налоги и налогообложение. 2006. № 9; *Копина А.А.* Содержание налогового процесса // Финансовое право. 2009. № 1. С. 31- 33; *Винницкий Д.В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб.: Изд-во «Юридический центр Пресс», 2003. С. 305 – 307; *Козырин А.Н., Кинсбургская В.А., Реут А.В. и др.* Налоговые процедуры: Учебное пособие / Под ред. А. Н. Козырина. М.: Норма, 2008. С. 12, 13, 17; *Сапрыкина И.А.* Процессуальные нормы налогового права: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2009. С. 14; *Демин А.В.* Налоговый процесс и налоговые процедуры: в поисках компромисса // Налоги. 2010. № 3. С. 6 – 9; *Лукьянова Е.Г.* Теория процессуального права. М.: НОРМА, 2003. С. 136.

процессуального принуждения, *дают основания думать о появлении особой процессуальной отрасли – налогово-процессуального права*¹.

По мнению Д.В. Винницкого, разнообразные материальные и процедурные налогово-правовые нормы объединяются в налоговое процедурное право². Выделение в научной литературе особого процессуального образования – налогового процедурного права приводит к постановке вопроса о месте налогового процесса в системе налогового права. По этому вопросу среди ученых единства не наблюдается: одни ученые считают, что налоговый процесс – это институт налогового права³; другие обосновывают существование самостоятельного налогового процедурного права и выделяют в его структуре три части: общие положения; налоговые охранительные процедуры и налоговые общерегулятивные процедуры⁴; третьи полагают, что налоговый процесс – это часть бюджетного процесса, объясняя фактическое существование налогового процесса через закрепленный бюджетным правом бюджетный процесс⁵; четвертые утверждают, что налоговый процесс – это часть административного процесса, основывая свою позицию на схожести налогового и административного процесса⁶; пятые считают, что налоговый процесс – это часть финансового

¹ См.: *Староверова О.В., Эриашвили Н.Д.* Налоговый процесс: Учебное пособие для вузов / Под ред. Н.М. Коршунова. М.: Закон и право, ЮНИТИ-ДАНА, 2004. С. 19, 23; *Кашина Т.В., Кашин А.В.* Основы российского права: Учебник для вузов. М., 2000. С. 673; *Кашианина Т.В., Кашанин А.В.* Российское право: Учеб. М., 2009. С. 84, 87; *Цинделиани И.А.* Система налогового права // Государство и право. 2013. №1. С. 48-56 и др.

² *Винницкий Д.В.* Российское налоговое право: Проблемы теории и практики. СПб.: Юрид. центр Пресс, 2003. С. 307.

³ *Грушко Д.* Административно-процессуальная юрисдикционная деятельность и налоговый процесс: к вопросу о сущности и соотношении институтов // Арбитражный и гражданский процесс. 2007. № 12. С. 25-28; *Грушко Д.* Административно-процессуальная юрисдикционная деятельность и налоговый процесс: к вопросу о сущности и соотношении институтов // Арбитражный и гражданский процесс. 2008. № 1. С. 27-31.

⁴ *Алимбекова А.С.* Правоприменение налогово-правовых норм налоговыми органами как особая форма реализации налогового права // Налоги. 2014. № 1. С. 7 – 11; *Кашина Т.В., Кашин А.В.* Основы российского права: Учебник для вузов. М., 2000. С. 673; *Гудимов В.И.* Стадия налогового контроля в налоговом процессе // Финансовое право. 2006. № 9. С. 32-35; *Винницкий Д.В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб.: Изд-во Юридический центр Пресс, 2003. - 397 с.; *Цинделиани И.А.* Система налогового права // Государство и право. 2013. №1. С. 48-56.

⁵ *Банхаева Ф.Х.* Концептуальные положения налогового процесса // Налоговый вестник. 1999. № 12. С. 18-20.

⁶ *Сухов М.В.* Налоговый правоприменительный процесс в механизме реализации налогового законодательства (административно-правовое исследование). Дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2005. - 247 с.

процесса на том основании, что налоговое право – это подотрасль финансового права¹.

Анализ названных подходов позволяет выразить собственную точку зрения относительно налогового процесса и его места в системе российского права. Представляется, что *налоговый процесс* как часть финансового процесса – это сложный институт общей части налогового права, материальные и процессуальные принципы и нормы которого регулируют процедурную деятельность налоговых органов по применению мер налогового принуждения и разрешению налоговых споров, направленную на формирование налоговых доходов соответствующих бюджетов публично-правовых образований и бюджетов внебюджетных фондов.

Процедурный характер взаимодействия субъектов процессуальных отношений складывается в рамках процессуальных правоотношений на основе процессуальных норм. Налогово-процессуальные правоотношения обладают всеми признаками, характерными для правоотношений вообще, при этом процессуальные и материальные правоотношения неразрывно связаны друг с другом, поскольку процессуальные правоотношения не могут существовать без материальных отношений.

Чтобы налогово-процессуальные правоотношения возникали, изменялись и прекращались, необходимы взаимосвязанные юридические факты, определяющие их развитие. В качестве юридических фактов в налоговых процессуальных правоотношениях выступают: юридически значимые процессуальные действия; соответствующее материальное налоговое отношение; юридические состояния; юридические события; процессуальные акты – документы².

¹ Химичева Н.И., Покачалова Е.В. Финансовое право / Отв. ред. д. ю. н., проф. Н.И. Химичева. М.: Норма, 2005. С. 141; Копина А.А. Содержание налогового процесса // Финансовое право. 2009. № 1. С. 29-37.

² Анализ юридических фактов в налоговых процессуальных отношениях приводится в различных научных работах. См.: Сухов М.В. Налоговый правоприменительный процесс в механизме реализации налогового законодательства (административно-правовое исследование). Дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2005. С. 60; Сапрыкина И.А. Юридические факты, опосредующие налоговые процессуальные отношения // Финансовое право. 2012. № 12. С. 18 - 22.

Особым видом юридических фактов и основанием возникновения процессуального налогового правоотношения является налоговая обязанность (материальное налоговое правоотношение). Так, обязанность по уплате налога возникает у налогоплательщика с появлением объекта налогообложения (материальное налоговое правоотношение), а при неисполнении налогоплательщиком налоговой обязанности в добровольном порядке у налогового органа возникает право принудительного взыскания налога (процессуальное налоговое правоотношение).

Юридически значимые процессуальные действия имеют процессуальное правовое значение, если являются средством возбуждения, ведения или завершения производства. «Двигателем» налогового процесса являются действия субъектов налогового правоприменения.

В большинстве налоговых процессуальных правоотношений процессуальные действия уполномоченных властных субъектов (налоговых органов) оформляются правоприменительными процессуальными актами, являющимися средством фиксации результата действий. Понятие «правоприменительный акт-документ», по мнению И.Я. Дюрягина, – это «выражающее государственную волю, властное, индивидуально-конкретное, принятое компетентным органом на основе правовых норм и документально оформленное решение, которое обладает юридической силой, вызывает возникновение, изменение или прекращение правоотношений и служит одним из юридических средств выполнения организующей деятельности государства»¹. Процессуальные действия уполномоченных властных субъектов (налоговых органов) и их процессуальные акты в большинстве случаев выступают решающими юридическими фактами, обеспечивающими развитие налогового процессуального правоотношения.

Наступление определенного срока может являться юридическим событием (юридическим фактом), если самостоятельно влечет наступление

¹ Понятие «правоприменительный акт-документ» раскрывается в работе И.Я. Дюрягина. См.: Дюрягин И.Я. Применение норм советского права. Сборник научных трудов. Свердловск, 1973. С. 135.

юридических последствий. В противном случае определенный срок (его наступление) самостоятельного процессуального значения не имеет.

В процессуальных отраслях права сроки в зависимости от способа установления подразделяются на законные, т.е. устанавливаемые законом, и сроки, назначенные уполномоченным властным субъектом¹. Отсюда следует, что в налоговых правоотношениях к юридическим фактам, предопределяющим налоговые процессуальные правоотношения, следует отнести законные сроки, адресованные налоговому органу, например, срок давности направления требования об уплате налога.

Для субъектного состава процессуальных налоговых правоотношений характерна множественность. Здесь, так же, как и в материальном правоотношении, выделяются субъекты процессуальных правоотношений и субъекты процессуальных прав. Субъекты процессуальных прав – публично-правовые образования. Субъекты процессуальных отношений представлены уполномоченными органами, через которые государство, субъекты Российской Федерации и муниципальные образования реализуют свою дееспособность. К ним относятся федеральные органы исполнительной власти, в частности, налоговые и таможенные органы, органы принудительного исполнения. Участие уполномоченных государственных органов в том или ином процессуальном налоговом отношении определяется спецификой отдельных видов процессуальных налоговых стадий и производств. Объем прав и обязанностей властных субъектов в налоговом процессуальном отношении охватывается понятием «налоговая компетенция».

Важнейшим моментом является определение понятия «налоговая компетенция», которое нормативно не закреплено, но подробно анализируется в юридической литературе. В частности, О.В. Староверова определяет

¹ На это обращают внимание различные авторы. См.: Рожкова М.А. Юридические факты в гражданском праве // Хозяйство и право. 2006. № 7 (Приложение); Гражданский процесс: Учебник / Под ред. М.К. Треушникова. М., 2003. С. 169; Грибанов В.П. Сроки в гражданском праве // Осуществление и защита гражданских прав. М.: Статут, 2000 (Классика российской цивилистики). С. 250; Сапрыкина И.А. Указ. соч.

налоговую компетенцию как способность органов налогового администрирования, наделенных властными полномочиями, выступать в качестве управомоченной стороны в процессуальных налоговых правоотношениях¹.

Налоговая компетенция уполномоченных лиц в налоговом процессуальном отношении определяется законом. Наделение властного субъекта тем или иным полномочием в процессуальном налоговом отношении является важным правоустанавливающим юридическим фактом², имеющим определяющее значение для налогового процессуального правоотношения.

Объекты процессуальных отношений не зафиксированы в правовой норме, их можно выделить лишь в процессе научного абстрагирования, т.е. они представляют собой результаты деятельности обязанных субъектов (например, результат направления налоговым органом требования об уплате налога или налогового уведомления и др.).

Предметом процессуальных правоотношений является предмет или явление, с которым взаимодействует субъект правоотношения для удовлетворения своего интереса³. Например, предметом налоговых процессуальных правоотношений по принудительному взысканию недоимок по налогам, пеням и штрафам выступают безналичные деньги.

Для содержания конкретного процессуального правоотношения характерно поступательное развитие, динамичность. Так, например, юридическим основанием для взыскания недоимки по налогу и пени за неуплату налога является неуплата или неполная уплата налога в срок, установленный законодательством о налогах и сборах.

Следовательно, налоговый процесс включает совокупность материальных и соответствующих им процессуальных отношений, а также

¹ Староверова О.В. Процессуальное налоговое правоотношение: понятие и характерные особенности // Закон и право. 2004. № 8. С. 28.

² К примеру, министру финансов РФ в кризисный период было предоставлено право принятия решения о предоставлении отсрочки по уплате налога. Юридический факт наделения полномочиями данного властного субъекта повлек возникновение нового вида налогового процессуального отношения.

³ Подробнее см.: Карасева М.В. Финансовое правоотношение. Воронеж: Изд-во ВГУ, 1997. С. 136.

совокупность материально-правовых и налогово-процессуальных принципов, норм и налогово-процессуальных юридических фактов. Наличие этих составляющих определяет содержание налогового процесса.

Структура любого процесса состоит из совокупности элементов. Этот вопрос остается предметом научных дискуссий. Так, в литературе встречаются разные подходы к определению структуры юридического процесса. Одни ученые полагают, что юридический процесс есть совокупность нескольких процедур¹, другие рассматривают юридический процесс в качестве разновидности юридической процедуры, объем и содержание которой направлены на реализацию материального охранительного правоотношения². Третьи исследователи считают, что юридический процесс имеет структуру, состоящую из процессуальных стадий, включающих определенные процессуальные производства³. При этом стадии в рамках процесса определяются временным критерием, а производства – предметным критерием⁴.

Не менее острые научные дискуссии ведутся по вопросу разграничения понятий «процесс» и «процедура». Одни авторы⁵ считают, что понятия «процедура» и «процесс» соотносятся между собой как целое (процедура) и часть (процесс). Другие⁶ понятия «процесс» и «процедура» понимают в своеобразном соотношении, при котором процедура оказывается понятием более узким.

Термин «процедура» (от лат. *procedere* – продвигаться) означает официально установленный порядок действий при обсуждении, ведении

¹ См.: *Максютин М.В.* Процессуальное право: некоторые проблемы развития // Закон и право. 2002. № 11. С. 22; *Макаренко Т.Н.* Налоговый процесс и налоговое производство // Финансовое право. 2002. № 3. С. 27.

² *Протасов В.Н.* Основы общеправовой процессуальной теории. М., 1991. С. 62.

³ Теория юридического процесса / Бенедик И.В., Горшенев В.М., Крупин В.Г. и др.; Под общ. ред. В.М. Горшенева. Харьков: Вища шк. Изд-во при Харьк. ун-те, 1985. С.70-81.

⁴ *Мардасова М.Е.* Сроки в налоговом процессе. М.: Инфотропик Медиа, 2016. - 164 с.

⁵ *Давыдова М.В., Пантелеев А.И.* Понятие и предмет налогового процессуального права // Финансовое право. 2006. № 3. С. 12-17; *Салищева Н.Г.* Административный процесс в СССР. М.: Юрид. лит., 1964. С.16; *Налоговые процедуры: Учеб. пособие / Под ред. А.Н. Козырина.* М.: Норма, 2008. С. 13.

⁶ *Максютин М.В.* Процессуальное право: некоторые проблемы развития // Закон и право. 2002. № 11. С. 22 - 24; *Кучерявенко Н.П.* Налоговая процедура: правовая природа и классификация: Монография. Киев, 2009. С. 122.

какого-либо дела¹. Еще в семидесятых годах прошлого столетия С.С. Алексеев выделил «юридическую процедуру», охватывающую всякую длящуюся юридическую деятельность как более широкую категорию по сравнению с «процессуальной формой», которая характеризует область правосудия².

В теории права юридическая процедура определяется как «особый нормативно установленный порядок осуществления юридической деятельности, обеспечивающий реализацию норм материального права и основанных на них материальных правоотношений, охраняемых от нарушений правовыми санкциями»³.

Ученые В.Н. Протасов, Д.В. Винницкий, А.А. Батарин, исследуя налоговую процедуру пришли к выводу, что налоговая процедура – это иерархически построенная и динамически развивающаяся система, состоящая из последовательно сменяющих друг друга актов поведения, ориентированных на достижение конкретного правового результата⁴.

А.В. Реут полагает, что налоговые процедуры – это правовые процедуры по установлению, введению и взиманию обязательных платежей; по проведению мероприятий налогового контроля; по обжалованию актов, действий и бездействий должностных лиц налогового органа; по привлечению к ответственности за совершение налогового правонарушения⁵. По характеру правоотношений они делятся на правотворческие налоговые процедуры, материальные налоговые процедуры и налоговый процесс. При этом *правотворческие налоговые процедуры* – особые сложные процедуры, направленные на разработку и принятие нормативно-правовых актов законодательства о налогах и сборах. *Материальные налоговые процедуры* –

¹ Словарь иностранных слов. 7-е изд., перераб. М.: Русский язык, 1979. С. 417.

² См.: Алексеев С.С. Право в нашей жизни. Свердловск, 1975. С. 120, 121.

³ См.: Байтин М.И., Яковенко О.В. Теоретические вопросы правовой процедуры // Журнал российского права. 2000. № 8. С. 97.

⁴ См.: Протасов В.Н. Основы общеправовой процессуальной теории. М., 1991. С. 62; Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб.: Изд-во Юридический центр Пресс, 2003. С. 307; Батарин А.А. Правовое регулирование исчисления налога: Дис... канд. юрид. наук. М., 2013. 268 с.

⁵ Реут А.В. Понятие налоговых процедур / Налоговые процедуры: Учеб. пособие / Под ред. А.Н. Козырина. М.: Норма, 2008. С. 13.

регистрационные процедуры, процедуры, регламентирующие порядок учета налогоплательщиков и объектов налогообложения, процедуры добровольного и принудительного исполнения налоговой обязанности и др. *Налоговый процесс* – это особая система охранительных норм налогового права, которые направлены на обеспечение исполнения налоговой обязанности.

А.А. Копина под налоговой процедурой понимает «особый, установленный законодательством о налогах и сборах порядок действия субъектов налогового права по поводу исполнения налоговых или агентских обязанностей, реализации прав, направленный на достижение конкретного результата, требующий соответствующего оформления и закрепления в индивидуально-конкретных актах». К числу налоговых процедур А.А. Копина относит учетные процедуры; процедуру издания подзаконных актов; процедуру информирования налогоплательщиков и иных лиц; процедуру исполнения налоговой обязанности; процедуру принудительного исполнения налоговой обязанности; процедуру признания налоговых долгов безнадежными к взысканию; процедуру обеспечения исполнения налоговой обязанности¹.

Н.П. Кучерявенко определяет налоговые процедуры как нормативно урегулированный и закрепленный порядок поведения, сочетающий организационное и нормативное регулирование². По его мнению, выделяются учетные налоговые процедуры; налоговые процедуры по уплате обязательных платежей в соответствующие бюджеты (процедуры добровольного и принудительного исполнения налоговой обязанности); процедуры налоговой отчетности; процедуры налогового контроля; налоговые процедуры административного согласования по разрешению споров; охранительные налоговые процедуры (процедуры применения мер налогового принуждения, как по результатам административного согласования, так и по результатам судебного рассмотрения спора)³.

¹ Копина А.А. Содержание налогового процесса // Финансовое право. 2009. № 1. С. 29-37.

² Кучерявенко Н.П. Налоговый процесс: Учебное пособие. – К.: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2010. – С. 80-86.

³ Там же.

Несмотря на различные концептуальные подходы к соотношению понятий «процесс» и «процедура», единодушным остается мнение ученых о том, что выделение налоговых процедур дисциплинирует участников процесса, обеспечивает предсказуемость и согласованность их поступков, служит гарантией своевременного и полного формирования доходной части государственного бюджета¹.

На основе проведенного исследования сформулируем понятия «налоговая процедура» и «налоговый процесс». По нашему мнению, *налоговая процедура* – правовая форма разнообразной налогово-процессуальной деятельности, обеспечивающая реализацию норм материального права, имеющая особый нормативно установленный порядок осуществления.

Для целей настоящего исследования к определению понятия налоговый процесс предпочтительным является узкий подход, исходя из которого *налоговый процесс* – особый регламентированный порядок применения охранительных налогово-правовых норм.

Реализация налоговых процедур осуществляется в определенной процессуальной форме в зависимости от конкретных обстоятельств. Эта процессуальная форма – процессуальное налоговое производство.

Термин «производство» означает общественный процесс создания чего-либо, охватывающий как производственные силы, так и производственные отношения². В науке нет единообразного подхода к определению понятия «процессуальное производство», о чем свидетельствует широкая палитра мнений в научных исследованиях. Ряд ученых полагают, что процессуальное производство – регламентированный законом процесс³; другие считают, что

¹ См., например: *Давыдова М.В., Пантелеев А.И.* Понятие и предмет налогового процессуального права // Финансовое право. 2006. № 3. С. 12-17; *Налоговые процедуры: Учеб. пособие / Под ред. А.Н. Козырина.* М.: Норма, 2008. С. 57; *Кулапов В.Л.* Теория государства и права: Учебное пособие. 4-е изд., испр. и доп. Саратов, 2005. С. 255, 256.

² *Ожегов С.И.* Словарь русского языка: ок. 57 000 слов / Под ред. чл.-корр. АН СССР Н.Ю. Шведовой. 18-е изд., стереотип. М.: Рус.яз., 1986. С. 529, 530.

³ *Гнетов А.Т.* Производство по делам об административных нарушениях. Омск: Омск. высш. шк. милиции, 1967. - 112 с.; *Козлов Ю.М.* Административное право: Учебник. М.: Юрист, 1999. 320 с., *Якуб М.Л.* Процессуальная форма в советском уголовном судопроизводстве. М.: Юрид. лит., 1981. - 144 с.

процессуальное производство – особая процессуальная форма¹; третьи определили процессуальное производство как порядок определенной процессуальной деятельности²; четвертые под процессуальным производством понимают определенную процессуальную деятельность специально уполномоченных на то органов государства и должностных лиц³; пятые считают, что процессуальное производство – профессиональное разбирательство, отражающее характеристику организационной деятельности определенного вида⁴.

Данная дискуссия нашла отражение и в отраслевых исследованиях по финансовому праву. Так, в науке финансового права по вопросу определения понятия «налоговое производство» существует несколько подходов⁵. Сторонники первого подхода полагают, что налоговое производство – закрепленная законодательством совокупность приемов, способов и методик, направленных на создание порядка исполнения налогоплательщиками и иными лицами обязанности по исчислению и уплате налога в бюджет или внебюджетные фонды⁶. Разработчики второго подхода считают, что налоговое производство – часть налогового процесса, включающая комплекс взаимообусловленных процессуальных действий, образующих определенные налогово-процессуальные правоотношения, закрепленные в соответствующих процессуальных актах – документах⁷. Приверженцы третьего подхода определяют налоговое производство как процессуальный порядок

¹ *Панова И.В.* Актуальные проблемы административного процесса в Российской Федерации: Дис. ... докт. юрид. наук. Екатеринбург, 2000. С. 38.

² См.: *Лайтман В.И.* Процедурно-процессуальная форма в деятельности общественных организаций СССР: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Харьков, 1982. С. 7; *Погребной И.М.* Общетеоретические проблемы производств в юридическом процессе: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Харьков, 1982. С. 8; *Олейников С.Н.* Общетеоретические проблемы юридической процессуальной формы: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Харьков, 1986. С. 21.

³ *Сахаров П.Д.* Землеустроительный процесс в СССР. М.: Юрид. лит., 1968. - 158 с.

⁴ Юридическая процессуальная форма. Теория и практика / Виртук Н.В., Горшенев В.М., Добровольская Т.Н. и др.; Под ред. В.М.Горшенева, П.Е. Недбайло. М.: Юрид. лит., 1976. С. 17; Теория юридического процесса / Бенедик И.В., Горшенев В.М., Крупин В.Г. и др.; Под общ. ред. В.М. Горшенева. Харьков: Вища шк. Изд-во при Харьк. ун-те, 1985. С. 90.

⁵ *Сухов М.В.* Налоговый правоприменительный процесс в механизме реализации налогового законодательства (административно-правовое исследование): Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005. С. 122.

⁶ *Налого и налоговое право: Учебное пособие / Под ред. А.В. Брызгалова.* М.: Аналитика-пресс, 1997. С. 262.

⁷ *Макаренко Т.Н.* Налоговый процесс и налоговое производство // Финансовое право. 2002. № 3. С. 29.

взаимоотношения налоговых, правоохранительных и контролирующих органов с юридическими и физическими лицами по вопросам исполнения ими своей налоговой обязанности¹. Создатели четвертого подхода рассматривают налоговое производство как процессуальный порядок возбуждения, рассмотрения и разрешения индивидуально-конкретных дел².

На основе вышеизложенных подходов представляется правильным определить: *налоговое производство* – процессуальная форма определенных типов процедурных отношений, включающая организационную деятельность в сфере налогообложения, определяющую процессуальный порядок профессионального разбирательства индивидуально-конкретных дел, например, разбирательство по делам об обжаловании актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц. Так, налоговые процедуры, по нашему мнению, подразделяются на следующие типы производств: учетное производство; корректирующее производство; контрольное производство; юрисдикционное производство (налоговый процесс).

Любая процедурно-процессуальная деятельность имеет последовательное и специализированное разграничение на стадии. Это обусловлено особенностью поведения участников правоотношений, поставленными и реализуемыми целями.

Под термином «стадия» (от гр. *stadion*) понимается период, фаза развития, определенная ступень в развитии чего-либо³.

По мнению А.А. Копиной, стадия является относительно самостоятельной частью налоговой процедуры или налогового производства, необходимой для достижения общего юридического результата⁴. Несколько иное по содержанию определение предложено И.А. Сапрыкиной. Стадию

¹ Кучеров И.И., Судаков О.Ю., Орешкин И.А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / Под ред. И.И. Кучерова. М.: АО Центр ЮрИнфоР, 2001. С. 94, 95.

² Козырин А.Н., Кинсбургская В.А., Реут А.В. и др. Налоговые процедуры: Учебное пособие / Под ред. А.Н. Козырина. М.: Норма, 2008. С. 17.

³ Словарь иностранных слов. 7-е изд., перераб. М.: Русский язык, 1979. С. 481.

⁴ Копина А.А. Содержание налогового процесса // Финансовое право. 2009. № 1. С. 29-37.

процесса она определяет как его определенную замкнутую часть, объединенную совокупностью процессуальных действий, методов, способов, форм, направленных на достижение самостоятельной (окончательной) цели, материального результата¹.

В качестве характерных стадий любых процедурных либо процессуальных действий в научных трудах последовательно выделяются стадии анализа ситуации; стадии принятия решения; стадии исполнения решения, а в некоторых случаях появляется стадия пересмотра решения. Каждая из выделенных стадий, по мнению исследователей, имеет самостоятельный характер и форму процедурной (процессуальной) деятельности; определенных субъектов, её осуществляющих; свои определенные задачи и цели; определенные конечные результаты или правовые последствия².

Вышеизложенные позиции и аргументы позволяют сформировать собственное мнение и определить *стадию налогового процесса* как относительно отграниченную часть налоговой процедуры или налогового производства, объединенную совокупностью процессуальных форм, методов, действий, направленных на достижение определенной самостоятельной цели.

Подводя итог исследованию, проведенному в настоящем параграфе, по нашему мнению, следует выделить особенности взаимодействия материальных и процессуальных правоотношений: а) материальное правоотношение всегда первично по отношению к процессуальному; б) материальное правоотношение реализуется через процессуальное правоотношение, при этом процессуальное правоотношение неотделимо от материального; в) материальное правоотношение нельзя реализовать раньше, чем возникнет и оформится процессуальное правоотношение; г) материальное правоотношение неизменно, процессуальное правоотношение

¹ Сапрыкина И.А. Структура налогового процесса // Вестник ВГУ. 2008. №1. С.128-133.

² Подробнее см.: Процессуальные нормы и отношения в советском праве (в «непроцессуальных» отраслях) / Под ред. И.А. Галагана. Воронеж: Изд-во Воронежского государственного ун-та, 1985. С. 67; Панова И.В. Актуальные проблемы административного процесса в Российской Федерации: Дисс. ... д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2000. С. 43, 44

может иметь многостадийный характер; д) материальное правоотношение возникает раньше и завершается позже процессуального правоотношения.

Досудебные процедурные действия по принудительному исполнению налоговой обязанности реализуются в рамках досудебной налоговой процедуры по принудительному взысканию недоимки, пени и штрафа, изучение особенностей которой будет посвящен следующий параграф настоящего исследования.

2.2. Досудебная налоговая процедура по принудительному взысканию недоимок, пеней и штрафов с физических лиц

Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога, сбора или страховых взносов в срок, установленный законодательством о налогах и сборах, приводит к образованию налоговой задолженности по обязательным платежам.

Законодательство о налогах и сборах не содержит понятия «налоговая задолженность». В отношении налогов и других обязательных платежей (ст. 24, 44, 47 НК РФ), в отношении пени и штрафа (ст. 31, 45.1, 46, 59 НК РФ) в Налоговом кодексе РФ, а также в публичной отчетности Федеральной налоговой службы¹ используется термин «задолженность».

Для случаев неисполнения обязанности по уплате налогов, сборов и страховых взносов в установленный законом срок законодатель применяет термин «недоимка», раскрывая ее содержание. Так, недоимка – это сумма налога, сумма сбора или сумма страховых взносов, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок (ст. 11 НК РФ).

В научной и учебной литературе термин «налоговая задолженность» используется наряду с другими схожими терминами, например, с термином «налоговый долг», терминами «задолженность налогоплательщика», «задолженность по налогу»² и др.

¹ Понятием «задолженность» определяется структура задолженности перед бюджетом, в том числе задолженность невозможная к взысканию, и включает суммы недоимки; суммы отсроченных или рассроченных платежей; суммы платежей, приостановленных к взысканию; суммы задолженности по налогам умерших лиц и др. задолженности, квалифицированные по лицам и основаниям. К примеру, отчет ФНС России по городу Москве по форме № 4-НМ содержит указание о том, что невозможная к взысканию задолженность умерших лиц по налогам, сборам, пеням и налоговым санкциям в консолидированный бюджет Российской Федерации по состоянию на 1 июля 2020 года составляет 847,3 млн руб. См.: Отчет по форме № 4-НМ по состоянию на 01.07.2020. [Электронный ресурс]. Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn37/related_activities/

² См.: *Матюшин А.В.* Правовое регулирование обращения взыскания на имущество налогоплательщиков: теория и практика: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009. - 26 с.; *Галкин А.В.* Основания возникновения налоговой задолженности // *Налоги.* 2009. № 5. С. 23 – 27; *Стрельников В.В.* Правовой режим пени в налоговом праве: Учеб. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Статут, 2004. С. 59, 109, 129.

Понятие «налоговый долг» использовалось в ст. 59 Налогового кодекса РФ до середины 2010 г.¹ Исходя из данной нормы, налоговый долг составляли безнадежные к взысканию недоимка, задолженность по пеням и штрафам, числящиеся за отдельными налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов и налоговыми агентами, уплата и (или) взыскание которых оказались невозможными в силу причин социального, юридического или экономического характера.

Понятие «налоговый долг» разрабатывалось и в юридической науке, в частности, оно сформулировано в работе А.В. Красюкова². По его мнению, налоговый долг – налоговое правоотношение, которое возникло вследствие неуплаты обязанным лицом в предусмотренный законом срок или измененный срок налога (сбора), пеней, штрафа³. Из определения следует, что в налоговый долг включается недоимка, задолженность по пеням и штрафам, а также налоги и сборы, по которым изменён срок уплаты.

Выражение «задолженность налогоплательщика» используется в пп. 2 п. 3 ст. 24 НК РФ. Согласно данной норме, налоговый агент обязан письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о сумме «задолженности налогоплательщика» в случае невозможности удержать налог. С учетом того, что налоговые агенты обязаны правильно и своевременно исчислять, удерживать налоги из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять их в бюджетную систему, основанием возникновения задолженности у налогоплательщика в этом случае будет являться невозможность налогового агента удержать налог.

В научной литературе нет единства в определении понятия «налоговая задолженность». Например, К.Н. Лебедев сводит это понятие к понятию

¹ До принятия Федерального закона от 27.07.2010 № 229-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования» ст. 59 называлась: «Статья 59. Списание безнадежных долгов по налогам и сборам».

² Красюков А.В. Безнадежные долги по налогам и сборам: понятие и процедура списания: Монография. М.: Ось-89, 2009. С. 12 - 46.

³ Там же.

«недоимка»¹. А.С. Титов приравнивает понятие «налоговая задолженность» к кредиторской задолженности в части налогов², С.Б. Пронин и М.С. Пронин используют терминологию законодательства о несостоятельности (банкротстве) и приравнивают ее к задолженности по налогам, не уплаченным в срок, установленный законодательством, увеличенную на сумму пеней, начисленных за несвоевременную уплату налогов, и сумму неуплаченных штрафов, признанных организацией, или по которым получено решение суда³.

Указанные подходы формируют представление о структуре налоговой задолженности: 1) сумма налоговой задолженности равна сумме недоимки; 2) сумма налоговой задолженности включает сумму недоимки по налогам, сборам и страховым взносам, увеличенную на суммы отсроченных или рассроченных платежей и платежей, приостановленных к взысканию; 3) налоговая задолженность включает сумму недоимки по обязательным платежам и сумму начисленных пеней и штрафов.

Для целей настоящего исследования мы будем использовать понятие «налоговая задолженность», по своему содержанию включающее сумму задолженности по налогам, сборам, страховым взносам (недоимку) и сумму задолженности по пеням и штрафам.

Основанием возникновения налоговой задолженности физических лиц выступают следующие юридические факты: неисполнение налоговой обязанности; исполнение налоговой обязанности с нарушением срока уплаты налога (сбора); неполное исполнение налоговой обязанности; неисполнение измененной налоговой обязанности; изменение субъекта правоотношения вследствие смерти налогоплательщика - физического лица⁴.

О факте возникновения налоговой задолженности у налогоплательщика – физического лица налоговый орган может узнать из трех источников: 1) по

¹ Лебедев К.Н. Понятие, состав и правовой режим кредиторской задолженности // Хозяйство и право. 1998. № 11. С. 30-36.

² Титов А.С. Недоимка: правовое регулирование взыскания. М.: АО ЦентрЮрИнфоР, 2003. С. 42, 43.

³ Пронин С.Б., Пронин М.С. Взыскание задолженностей по налогам с организаций. М.: Журнал «Горячая линия бухгалтера». 2006. 216 с.

⁴ См.: Галкин А.В. Основания возникновения налоговой задолженности // Налоги. 2009. № 5. С.23-27.

результатам проведения налоговых проверок (камеральных и выездных); 2) от государственных органов и иных лиц, направляющих соответствующую информацию в налоговые органы (от ГИБДД о регистрации на имя налогоплательщика транспортных средств; от Росреестра о регистрации на имя налогоплательщика недвижимого имущества; от налоговых агентов о невозможности удержать НДФЛ); 3) от самого налогоплательщика, например, из налоговой декларации.

Кроме того, факт возникновения налоговой задолженности у физического лица может быть выявлен по результатам неисполнения этим физическим лицом предложения о добровольной уплате сумм налогов, указанных в налоговом уведомлении, а также в результате неисполнения требования об уплате налога, в основе которого лежит либо решение, принятое по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, либо представленная налогоплательщиком налоговая декларация¹.

Бывают случаи, когда налоговые органы получают информацию о наличии задолженности у налогоплательщиков из другого источника, например, из информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» или периодических изданий, или из сообщений граждан, например, по результатам обращения ответчика по судебному спору². Полученная информация, как правило, проверяется в рамках проведения налоговой проверки, результат которой фиксируется в акте или в решении.

Независимо от юридического факта возникновения у физических лиц задолженности по уплате обязательных платежей и санкций, и источника получения налоговым органом информации об имеющейся задолженности, её наличие является основанием для применения со стороны государства принудительных мер к налогоплательщику, имеющему недоимку, по её

¹ Данный подход нашел свое отражение в п. 52 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации». Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

² См.: п. 9 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 24.05.2012 № 151 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами споров, связанных с исключением участника из общества с ограниченной ответственностью» // Вестник ВАС РФ. 2012. № 8.

взысканию. Принудительные меры по взысканию налоговой задолженности применяются последовательно и включают два этапа.

Первый этап представляет собой досудебную налоговую процедуру по принудительному взысканию недоимок, пеней и штрафов с физического лица, которая регулируется 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 обязательных платежей и санкций за счет имущества налогоплательщика - физического лица, который регулируется нормами и принципами процессуального законодательства. На основании вступившего в силу судебного приказа или решения суда взыскание производится последовательно в отношении: 1) денежных средств и драгоценных металлов на счетах (во вкладах) в банке, в том числе электронных денежных средств на банковских картах; 2) наличных денежных средств; 3) имущества, переданного по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке; 4) другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи¹.

В рамках настоящего параграфа подробно рассмотрим первый этап принудительного взыскания налоговой задолженности – досудебную налоговую процедуру по принудительному взысканию недоимок, пеней и штрафов с физического лица, которая включает действия по составлению определенных процедурных документов и их направление налогоплательщику - физическому лицу.

Первая стадия налоговой процедуры по принудительному взысканию недоимок, пеней и штрафов с физического лица – стадия анализа поведения

¹ См.: п. 5 ст. 48 Налогового кодекса Российской Федерации.

физического лица - налогоплательщика. В результате анализа выявляется факт неисполнения физическим лицом налоговой обязанности, который фиксируется выявлением недоимки.

Днем выявления недоимки следует понимать следующий день после наступления срока уплаты налога, сбора или страховых взносов, а в случае направления налоговой декларации с нарушением сроков – следующий день после наступления срока подачи налоговой декларации¹. Днем выявления недоимки также является день, когда налоговый орган выявил недоимку вне рамок проведения мероприятий налогового контроля², например, при передаче полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование³.

Выявленная недоимка, ее сумма, а также размер начисленных пеней фиксируется налоговым органом в определенных процедурных документах, в качестве которых могут выступать: 1) решение по итогам проведения мероприятий налогового контроля, по результатам которых обнаружена недоимка. Это может быть решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения⁴; 2) документ о выявлении недоимки, который составляется при обнаружении

¹ Пункт 50 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации». [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

² Позицию судебной практики о дне выявления недоимки вне рамок мероприятий налогового контроля см.: Кассационное определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 04.06.2020 № 88а-11356/2020 по делу № 2а-1145/2019. [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

³ Федеральным законом от 03.07.2016 № 243-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование» с 01.01.2017 налоговым органам переданы полномочия по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, социальное и медицинское страхование.

⁴ Форма таких решений утверждена Приказом ФНС России от 07.11.2018 № ММВ-7-2/628@ «Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, требований к документам, представляемым в налоговый орган на бумажном носителе, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации)» // [Электронный ресурс]. (ред. от 17.05.2021) Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>.

недоимки вне рамок мероприятий налогового контроля (акт об обнаружении недоимки)¹.

Составление в отношении налогоплательщика - физического лица вышеуказанных процедурных документов, свидетельствующих о выявлении недоимки, является основанием для составления другого процедурного документа – требования об уплате налога по форме, утвержденной Федеральной налоговой службой России².

Вторая стадия налоговой процедуры по принудительному взысканию налоговой задолженности с физического лица – это стадия выставления требования об уплате налога. В рамках этой стадии формируется и направляется физическому лицу требование об уплате налога с соблюдением процессуальных сроков, а также осуществляется анализ действий физического лица по его исполнению, разрешаются возникшие разногласия.

Требованием об уплате налога признается извещение налогоплательщика о неуплаченных суммах налога, сбора, страховых взносов и начисленных пени и штрафах, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму обязательных платежей и санкций.

Если недоимка, пени и штраф имеют общее основание для взыскания, то налоговый орган направляет налогоплательщику одно требование об уплате указанных платежей, не погашенных на момент его выставления. В иных случаях, если налоговый орган начисляет пени на сумму недоимки, возникшей по итогам конкретного налогового (отчетного) периода, налогоплательщику - физическому лицу направляется требование об уплате пеней. Такое требование направляется налоговым органом после уплаты налогоплательщиком всей суммы недоимки либо её последней части. Срок направления требования об уплате пеней составляет три месяца и начинается

¹ Форма акта утверждена Приказом ФНС России от 14.08.2020 № ЕД-7-8/583@.» Об утверждении форм документа о выявлении недоимки, требований об уплате (возврате) налогов, сборов, страховых взносов, пени, штрафов, процентов, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и взыскании задолженности по указанным платежам» // [Электронный ресурс]. Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>.

² См.: Там же.

с момента уплаты недоимки в полном объеме, а в случае погашения недоимки частями – с момента уплаты последней ее части¹.

В случае привлечения налогоплательщика - физического лица к налоговой ответственности и применения к нему налоговых санкций в виде наложения на него штрафа ему направляется требование об уплате штрафа.

Сведения, которые должно содержать требование об уплате налога (пени, штрафа), перечислены в ст. 69 Налогового кодекса РФ. Так, требование об уплате налога (пени, штрафа) должно содержать сведения о сумме задолженности по налогу, размере пеней, начисленных на момент направления требования, сроке исполнения требования, мерах по взысканию налога и обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, которые применяются в случае неисполнения требования налогоплательщиком. Применительно к физическим лицам требование об уплате налога должно содержать сведения о сроке уплаты налога, который установлен законодательством о налогах и сборах, подробные данные об основаниях взимания налога, сбора, страховых взносов, пени или штрафа, а также ссылку на положения законодательства о налогах и сборах, которые устанавливают обязанность налогоплательщика уплатить налог.

В случае если требование не соответствует по содержанию положениям данной нормы (в частности, в нем не указана недоимка по налогу, на которую начислена сумма пеней, либо из требования невозможно определить, за какой период начислены пени)², оно может быть признано судом недействительным³. Однако требование об уплате налога не может быть признано недействительным в связи с отсутствием в нем этих сведений, если такие сведения содержатся, соответственно, в решении, налоговой

¹ См.: п. 51 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57. [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс; *Копина А.А.* Требование об уплате налога как процессуальный (процедурный) акт // *Финансовое право.* 2012. № 10. С. 21.

² *Кирилина В.Е.* Особенности процедуры взыскания налогов, сборов, пеней и штрафов с физических лиц // *Административные процедуры в экономике: проблемы совершенствования правового регулирования.* Монография. СПб.: Изд-во Юрид. факультета СПб. гос. ун-та, 2010. С. 244.

³ См., например: Кассационное определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 09.06.2020 № 88а-12484/2020 по делу № 2а-1313/2018. [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

декларации, налоговом уведомлении, и на эти документы имеется ссылка в данном требовании¹.

В случае если после направления требования об уплате налога у налогоплательщика изменились суммы, подлежащих к уплате обязательных платежей и санкций, например, в случае доначисления сумм налога и пеней по результатам проведения налоговой проверки, налоговый орган обязан направить этому налогоплательщику уточненное требование об уплате налога (ст. 71 НК РФ). Изменение налоговой обязанности, например, может быть связано с доначислением суммы пеней за неуплату налога либо сумм налога по результатам проведения налоговой проверки. Требование об уплате доначисленных сумм налога по результатам проверки должно быть направлено налогоплательщику в течение 20 дней с момента вступления в силу соответствующего решения (п. 2 ст. 70 НК РФ).

Как отмечает И.А. Цинделиани, в судебной практике встречаются случаи, когда налоговые органы направляют налогоплательщикам уточненные требования об уплате налога в целях имитации соблюдения сроков и искусственного создания условий для реализации прав, предусмотренных ст. 48 НК РФ². В частности, налоговые органы исчисляют сроки давности предъявления в суд заявления о взыскании недоимок с физического лица с даты последнего направления требования об уплате налога в его адрес. Однако судебная практика по такой категории дел свидетельствует о том, что направление повторных требований никак не влияет на порядок исчисления сроков для подачи в суд заявлений налоговых органов о взыскании недоимок, пени и штрафов, поскольку сроки давности предъявления таких требований должны исчисляться из первоначально направленного требования об уплате налога. Типичным примером реализации такой позиции является судебное

¹ Пункт 52 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации». [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

² *Цинделиани И.А.* Правовое регулирование взыскания недоимок по налогам, сборам, пеням, штрафам с налогоплательщиков - физических лиц: современное законодательство и правоприменительная практика // Финансовое право. 2012. № 11. С. 14 - 21.

дело¹, в котором суд отказал в удовлетворении требования налоговому органу по причине пропуска им срока давности предъявления такого требования, указав на неправильное исчисление срока давности на подачу заявления о взыскании налоговой задолженности, расчет которого осуществлен налоговым органом от даты исполнения повторно направленного налогоплательщику требования. Данная позиция основана на положениях ст. 71 Налогового кодекса РФ, в соответствии с которыми согласно уточненное требование об уплате налога может быть направлено только в связи с изменением налоговой обязанности. Другие основания для повторного направления требования об уплате налога Налоговым кодексом РФ не предусмотрены.

В практике правоприменения встречаются случаи, когда налоговые органы не соблюдают сроки направления требования об уплате налога (пени, штрафа). Законодательство о налогах и сборах не содержит прямого ответа на вопрос о правовых последствиях пропуска сроков направления физическому лицу - налогоплательщику требования об уплате налога. В научных трудах высказывается мнение о том, что пропуск срока направления требования об уплате налога не влияет на возможность налоговых органов взыскивать налоговые платежи в судебном порядке². Данный вопрос являлся предметом рассмотрения высших судебных инстанций³, в результате была сформирована следующая правовая позиция для правоприменительной практики: срок направления требования об уплате налога не является пресекательным, и несоблюдение указанного срока не лишает налоговый орган права на взыскание налога и пеней в пределах общих сроков, установленных Налоговым кодексом РФ. Кроме того, пропуск налоговым органом срока направления требования об уплате налога, установленного ст. 70 НК РФ, не

¹ Кассационное определение Второго кассационного суда общей юрисдикции от 18.12.2019 № 88а-1444/2019 по делу № 2а-650/19. // [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

² *Пройдаков А.А.* Порядок взыскания недоимок, пеней и штрафов в законодательстве Российской Федерации о налогах и сборах: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005. С. 73.

³ Пункт 21 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. № 25 «О некоторых вопросах, связанных с квалификацией и установлением требований по обязательным платежам, а также санкциям за публичные правонарушения в деле о банкротстве». [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

влечет изменения порядка исчисления срока, установленного для принудительного взыскания налоговой задолженности, т.е. для исчисления сроков на принудительное взыскание неуплаченных обязательных платежей и санкций следует исходить из нормативно установленного срока направления требования об уплате налога¹, что позволяет сохранить последовательность течения всех налогово-процессуальных сроков, связанных с мерами, направленными на принудительное исполнение физическими лицами своей налоговой обязанности².

Действия налогового органа по составлению и направлению налогоплательщику - физическому лицу требования об уплате налога (пени, штрафа) относят к мерам государственного принуждения³. Позволим себе с этим не согласиться, поскольку основанная на нормах права потенциальная возможность применения мер принудительного воздействия и фактическое применение этих мер – это принципиально разные правовые явления. По нашему мнению, требование об уплате налога – это скорее документ, которым налогоплательщик информируется об имеющихся в распоряжении налогового органа сведениях о числящейся за ним сумме налоговой задолженности, о сроке погашения налоговой задолженности, а также о том, что в случае неуплаты суммы налоговой задолженности в установленный в требовании срок к налогоплательщику - физическому лицу могут быть применены меры принуждения, связанные с принудительным взысканием суммы налоговой задолженности через суд.

Налоговый кодекс РФ предусматривает два срока направления требования: 1) не позднее трех месяцев со дня выявления недоимки (п. 1 ст. 70

¹ См.: Кассационное определение Третьего кассационного суда общей юрисдикции от 27.05.2020 № 88а-6013/2020; п. 6 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации». [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

² Аналогичное мнение высказано А.А. Архиповым. См.: *Архипов А.А.* Сроки в налоговом праве: Монография. М.: Статут, 2011. С.82.

³ О том, что требование налогового органа об уплате налога является мерой государственного принуждения, указал Конституционный Суд РФ. См.: Определение Конституционного Суда РФ от 27.12.2005 № 503-О «По жалобе федерального государственного унитарного предприятия «Авиационный ремонтный завод» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 4 статьи 79 Налогового кодекса Российской Федерации». [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

НК РФ); 2) в течение 20 дней с даты вступления в силу решения о привлечении либо об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности по результатам проведения мероприятий налогового контроля. Кроме того, срок направления требования зависит от общей суммы, указанной в нем задолженности по обязательным платежам и санкциям: если сумма недоимки не превышает 3 000 рублей, требование об уплате налога и имеющейся на день его формирования задолженности по пеням и штрафам, относящейся к этой недоимке, должно быть направлено налогоплательщику не позднее одного года со дня выявления недоимки.

В рамках досудебной налоговой процедуры по принудительному взысканию недоимок, пеней и штрафов с физических лиц важное значение имеет соблюдение сроков исполнения требования об уплате налога.

Минимальный срок исполнения требования об уплате налога составляет восемь рабочих дней после получения его налогоплательщиком. Более продолжительный срок может быть установлен в самом требовании (п. 6 ст. 6.1, абз. 4 п.4 ст. 69 НК РФ). Сроки на исполнение требования начинают течь с момента его получения налогоплательщиком. В случае направления требования по почте заказным письмом оно считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма¹. В силу прямого указания закона процедура направления требования признается соблюденной независимо от фактического получения налогоплательщиком (его представителем) требования об уплате налога, направленного заказным письмом².

Направление требования об уплате налога (пени, штрафа) является важным этапом досудебной налоговой процедуры по принудительному взысканию недоимок, пеней и штрафов с физических лиц, соблюдение

¹ В данном случае имеет место норма-фикция, закрепляющая идеальные правовые конструкции как реально существующие. Подробнее см.: *Демин А.В.* Налоговое право России: Учеб. пособие. М.: РУМЦ ЮО, 2006. - 464 с.

² См.: п. 53 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации». [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

которого необходимо для принудительного взыскания налоговой задолженности с физических лиц в судебном порядке¹. Однако при взыскании с физических лиц поимущественных налогов требуется еще один процедурный документ, без направления которого предъявление физическому лицу - налогоплательщику требования об уплате налога является бессмысленным. Таким процедурным документом является налоговое уведомление. Судебная практика признает направление физическому лицу требования об уплате поимущественных налогов без предшествующего направления налогового уведомления лишенным правовых оснований, по этой причине признается незаконным последующее судебное взыскание неуплаченных налогов на основании такого требования². Таким образом, для реализации процедуры принудительного взыскания недоимок, пеней и штрафов с физических лиц необходимо учитывать требования отраслевого законодательства в части исчисления поимущественных налогов, уплачиваемых физическими лицами, и в части соблюдения порядка направления требований по уплате налога³.

Второй этап реализации принудительных мер по взысканию налоговой задолженности с физических лиц – это судебное производство по взысканию обязательных платежей и санкций за счет имущества налогоплательщика - физического лица, который начинается со стадии формирования и направления в суд заявления о взыскании с физического лица недоимки (пени, штрафа). Этот этап появляется тогда, когда налогоплательщик - физическое лицо не выполняет требование об уплате налога в течение определенного законом срока или срока, указанного в самом требовании.

¹ О важности соблюдения досудебной процедуры взыскания налоговой задолженности с физических лиц см.: Кассационное определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 03.03.2020 № 88а-5203/2020; Кассационное определение Пятого кассационного суда общей юрисдикции от 19.06.2020 по делу № 88А-3989/2020. [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

² См.: Определение Верховного Суда РФ от 28.07.2010 № 4-В10-16. [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

³ Подробнее см.: *Цинделиани И.А.* Реформа института взыскания обязательных платежей и санкций с физических лиц // Финансовое право. 2016. № 1. С. 33 – 37; *Мирошник С. В.* Правовое регулирование исполнения обязанностей по уплате налогов, сборов, страховых взносов физическими лицами в добровольной и принудительной форме: вопросы теории и практики / С. В. Мирошник // Журнал юридических исследований. 2021. Т. 6. № 3. С. 33-39.

Судебное производство по взысканию недоимок, пеней и штрафов за счет имущества налогоплательщика - физического лица не относится к мерам налогово-правового принуждения, поскольку регулируется нормами процессуального законодательства.

В соответствии с положениями п. 1 ст. 48 Налогового кодекса РФ право налогового органа на обращение в суд с заявлением о взыскании сумм, неуплаченных обязательных платежей и санкций с физического лица подлежит реализации в течение шести месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов. Согласно положениям второго пункта указанной статьи, если в течение трех лет со дня истечения срока исполнения самого раннего требования об уплате налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов, учитываемого налоговым органом (таможенным органом) при расчете общей суммы налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов, подлежащей взысканию с физического лица, такая сумма налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов превысила 10 000 рублей, налоговый орган обращается в суд с заявлением о взыскании в течение шести месяцев со дня, когда указанная сумма превысила 10000 рублей. Если в течение этого срока сумма налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов не превысила 10000 рублей, налоговый орган обращается в суд с заявлением о взыскании в течение шести месяцев со дня истечения указанного трехлетнего срока.

Проиллюстрируем реализацию права налоговых органов на взыскание с физических лиц поимущественных налогов. Так, право налогового органа на обращение в суд с заявлением о взыскании недоимки, пени и штрафа по поимущественным налогам с физического лица возникает если задолженность этого лица превышает 10000 рублей и должно быть реализовано в течение 9 месяцев плюс сроки на направление требования и на его добровольное исполнение, если задолженность по налогам, штрафам и пеням в течение трех лет не превысила сумму в 10000 рублей, то налоговый орган обращается за взысканием, имеющейся суммы задолженности по поимущественным налогам в течение шести месяцев со дня

истечения 3-х летнего срока, течение которого начинается со следующего дня после наступления срока исполнения самого раннего требования об уплате налога.

Вместе с тем, процедура взыскания поимущественных налогов с физических лиц реализуется с учетом положений статей 52, 363, 397, 409 Налогового кодекса РФ, касающихся исчисления и сроков взыскания поимущественных налогов. В частности, согласно п. 2 ст. 52 НК РФ налог, подлежащий уплате физическими лицами в отношении объектов недвижимого имущества и транспортных средств, исчисляется налоговыми органами не более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году направления налогового уведомления. Физические лица –налогоплательщики уплачивают налог не более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году направления налогового уведомления. В правоприменительной практике¹ положения этих норм трактуется так, что с физических лиц задолженность по поимущественным налогам однозначно может быть взыскана за три налоговых периода, предшествующих году направления налогового уведомления. Такой подход, по мнению Д.В. Тютина, не является верным. Он считает, что положения, касающиеся исчисления и сроков взыскания поимущественных налогов, содержащиеся в статьях 52, 363, 397, 409 Налогового кодекса РФ являются специальными по отношению к положениям ст. 48 Налогового кодекса РФ, определяющим порядок принудительного взыскания недоимок, пеней и штрафов, поэтому «не могут быть истолкованы, как продлевающие срок на взыскание», установленный в п. 2 ст. 48 Налогового кодекса РФ².

Следует отметить, что в отличие от России большинство развитых стран, например, США, Великобритания, Япония, Австралия и др., применяют бесспорный (административный) порядок взыскания сумм недоимок по налогам с

¹ См., например: Решение Верховного Суда РФ от 22.06.2012 № АКПИ12-782 <Об отказе в удовлетворении заявления о признании недействующим пункта 24 Инструкции МНС РФ от 02.11.1999 № 54 «По применению Закона Российской Федерации «О налогах на имущество физических лиц»> // Бюллетень Верховного Суда РФ, № 3, март, 2013.

² См.: *Тютин Д.В.* Налоговое право: Курс лекций // СПС КонсультантПлюс. 2020.

физических лиц. Взысканию, как правило, предшествуют контрольные мероприятия по выявлению недоимок в виде специальных проверок, проводятся предварительные собеседования, несколько раз направляются уведомления, дающие возможность добровольно уплатить недоимку по налогу. При выявлении невозможности уплаты недоимки налогоплательщикам предоставляется возможность произвести уплату недоимки в рассрочку, для этого принимается решение использовать соглашение о рассрочке платежа. В случае если в рамках контрольных мероприятий выяснится, что налогоплательщик имеет устойчивое финансовое положение, ему выставляют требование о взыскании налога и пени. Неисполнение такого требования является основанием для наложения ареста на его имущество и может повлечь в дальнейшем его конфискацию¹. В дореволюционной России также применялся бесспорный порядок взыскания недоимки и пеней. В частности, это устанавливалось Положением о подоходном налоге 1916 г.²

Конституция РФ (ч. 3 ст. 35) предусматривает, что «никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда». Буквально из этого положения следует, что данная норма действует в отношении любого лица, как физического, так и юридического. Следовательно, взыскание налоговой задолженности должно осуществляться в судебном порядке в отношении любого лица, имеющего статус налогоплательщика³. Однако, применительно к юридическим лицам, Конституционный Суд РФ признал возможность проведения взыскания налоговой задолженности с организаций в бесспорном порядке не противоречащим Конституции РФ. В обоснование своей позиции Конституционный Суд пришел к следующему выводу: «...сочетание бесспорного и судебного порядков взыскания налоговых платежей

¹ См.: Recent tax problems / Ed. By Jasqueline Pyson. – London: Stevens, 1985; An Outline of Japanese Tax Administration. – Tokyo: National Tax Administration, 1998. P. 70, 71; Черник Д.Г. Налоги Австралии // Налоговый вестник. 2000. №8. С. 138, 139; См. также: Аронов А.В., Кашин В.А. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. М., Экономист, 2004. С. 378-393.

² Сорин Н.В. Закон о подоходном налоге. (Выс. утв. 6 апр. 1916 г. Собр. узак. 1916 г., № 106, ст. 838). Текст закона с комментарием. (Объяснительная записка Минист. Фин., Доклады Комиссий Госуд. Думы, примечания составителя, с приложением указателя). Петроград: Т-во по изд. новых законов, 1916. С. 86.

³ О других проблемных моментах в Конституции Российской Федерации см.: Проблемы конституции РФ. [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL: http://ruxpert.ru/Проблемы_Конституции_РФ.

обеспечивает права личности и государства в целом, отвечает интересам общества и не противоречит принципам демократического правового социального государства, закрепленным в Конституции Российской Федерации»¹.

Представляется, что взыскание налоговой задолженности с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, в судебном порядке также является нецелесообразным. Данный вывод основан на анализе официально опубликованных статистических данных², касающихся судебных дел о взыскании обязательных платежей и санкций с физических лиц за последние 3 года (Табл. 1), на основе которых хорошо прослеживается пассивность ответчиков и бесспорность требований налоговых органов.

Таблица 1

Данные судебной статистики по делам о взыскании обязательных платежей и санкций с физических лиц³

	Поступило заявлений о взыскании обязательных платежей и санкций с физических лиц (тыс.)	Из них вынесено судебных приказов о взыскании (тыс.)	Общая сумма к взысканию (млрд рублей)
2017	3 976,4	3 900,2	46,7
2018	4 011	3 987	58,7
2019	4813,9	4721,9	85,8
2020	6477,7	6426,1	84,8

Возможность применения внесудебного порядка взыскания задолженности по налогам с физических лиц косвенно вытекает из правовой позиции, изложенной в Постановлении Конституционного Суда РФ от 12 мая 1998 года № 14-П⁴, согласно которой реализация бесспорного порядка

¹ 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.

² Официальный сайт Судебного департамента при Верховном суде Российской Федерации. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.cdep.ru/>.

³ Судебная статистика «Сводные статистические сведения о деятельности федеральных судов общей юрисдикции и мировых судей за 2017 г., 2018 г., 2019 г., 2020 г.» [Электронный ресурс]. Режим доступа <http://www.cdep.ru>.

⁴ Постановление Конституционного Суда РФ от 12.05.1998 № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений абзаца шестого статьи 6 и абзаца второго части первой статьи 7 Закона Российской Федерации от 18 июня 1993 года «О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных

взыскания обязательных платежей и санкций за счет имущества физического лица не лишает его права на судебную защиту своего имущества, если физическое лицо- налогоплательщик не согласен с решением налогового органа.

Принудительное взыскание недоимок, пени и штрафа с физических лиц, осуществляемое за счет имущества физического лица, фактически предполагает его изъятие в доходы публично-правовых образований.

Правовая позиция о допустимости изъятия имущества при наличии гарантии на судебную защиту изложена в Постановлении Конституционного Суда РФ от 20 мая 1997 г. № 8-П¹, согласно которой при совершении правонарушения применяется изъятие имущества, если использование этого имущества носит противоправный характер и нарушает публичные интересы. В этом смысле изъятие имеет все признаки конфискации как способа защиты публичных интересов и выступает в качестве санкции за противоправное деяние.

Конституционная защита равным образом направлена на частную, государственную, муниципальную и иные формы собственности (ст. 8 Конституции РФ). Однако, как мы видим из Постановления КС РФ от 20 мая 1997 года № 8-П, гарантированное и охраняемое Конституцией РФ право частной собственности не является абсолютным. В силу системной взаимосвязи статей 55 (ч.3), 17 (ч.3) и 19 (ч.1 и 2) Конституции РФ ограничения права собственности могут вводиться федеральными законами, если они направлены на защиту иных ценностей, имеющих конституционную значимость, в том числе для защиты прав и законных интересов других лиц, и если такие ограничения отвечают требованиям разумности, справедливости и соразмерности².

расчетов с населением» в связи с запросом Дмитровского районного суда Московской области и жалобами граждан» // Вестник Конституционного Суда РФ. 1998. № 4.

¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 20.05.1997 № 8-П «По делу о проверке конституционности пунктов 4 и 6 статьи 242 и статьи 280 Таможенного кодекса Российской Федерации в связи с запросом Новгородского областного суда» // Вестник Конституционного Суда РФ. 1997. № 4.

² Ломакина Л.А. Влияние правовых позиций Конституционного Суда РФ на развитие законодательства об административной ответственности // Журнал российского права. 2012. № 2. С. 61 - 68.

Конституционное право на охрану права собственности предполагает, что принудительные правоограничительные действия государства должны иметь четкую и недвусмысленную нормативную регламентацию оснований, условий, пределов, процедур и порядка изъятия (конфискации) имущества в рамках принудительного исполнения налоговой обязанности. Реализация этой задачи в отношении конфискации не является однозначной, поскольку конфискация имеет межотраслевую природу¹ и является классическим правовым институтом², что необходимо учитывать и в общеправовом, и в отраслевом применении.

Традиционное понимание конфискации базируется на принципах юридической ответственности (законности, соразмерности, справедливости) и означает безвозмездное изъятие всего или части имущества правонарушителя с учетом его личности и тяжести совершенного правонарушения. Наряду с термином «конфискация» законодатель использует такие близкие по смыслу категории, как «принудительное безвозмездное изъятие»³ и «обращение в собственность (доход) государства», не разграничивая их между собой. Однако эти категории не равнозначны. Так, категория «принудительное безвозмездное изъятие» соответствует сущности конфискации как деяния, направленного на ограничение права, а категория «обращение в собственность (доход) государства» раскрывает лишь судьбу конфискованного имущества, которая может быть различна (помимо обращения в доход государства, уничтожение, переработка и др.), и не отражает сущности конфискации (принудительность и безвозмездность).

¹ См., например: *Серова О.А.* Межотраслевое взаимодействие институтов конфискации и реквизиции имущества: уголовно-правовой и цивилистический аспекты // *Юридическая наука и правоохранительная практика.* 2014. № 3. С. 23.

² *Кузнецова О.А., Степанов В.В.* Межотраслевая правовая природа конфискации имущества // *Журнал российского права.* 2018. № 2. С. 27 - 37.

³ См.: Ст. 104 Федерального закона от 02.10.2007 № 229-ФЗ (ред. от 06.03.2019) «Об исполнительном производстве» // *Собрание законодательства РФ.* 2007. № 41. Ст. 4849; или Ст. 158 Уголовного кодекса Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 02.08.2019) // *Собрание законодательства РФ.* 1996. № 25. Ст. 2954.

Как правоограничительное действие конфискация используется в гражданской, административной и уголовной отраслях. Рассмотрим признаки конфискации, присущие каждой из названных отраслей права.

В административном праве конфискация – это мера административного наказания в форме принудительного безвозмездного обращения в федеральную собственность или в собственность субъекта Российской Федерации по решению суда не изъятых из оборота вещей, выступающих орудием совершения или предметом административного правонарушения (ст. 3.7 КоАП РФ). При этом часть 4 ст. 3.7 КоАП РФ прямо устанавливает, что конфисковать имущество можно не только у лица, совершившего правонарушение, но и у любого лица, у которого находится орудие совершения или предмет административного правонарушения.

В уголовном праве конфискация – это мера уголовно-правового характера, которая реализуется в форме принудительного безвозмездного изъятия ценностей, денег, иного имущества, полученных в результате совершения преступлений, либо, являющихся средством совершения преступлений, либо, предназначенных для совершения преступлений, в целях последующего их обращения в собственность государства на основании обвинительного приговора (ст. 104.1 УК РФ).

КоАП РФ (ч. 4 ст. 3.7) прямо устанавливает, что конфисковать имущество можно не только у лица, совершившего правонарушение, но и у любого лица, у которого находится орудие совершения или предмет административного правонарушения. Аналогичный подход вытекает из системного анализа уголовно-правовых норм, в которых прямо не оговаривается условие о том, что конфискуемое имущество должно принадлежать обвиняемому¹.

С позиции гражданского права конфискация – безвозмездное изъятие имущества у собственника по решению суда в виде санкции за совершение преступления или иного правонарушения (ч. 1 ст. 243 ГК РФ). В случаях,

¹ Однако в научной литературе есть и другие мнения. См.: *Волженкин Б.В.* Загадки конфискации // Уголовное право: стратегия развития в XXI веке. Материалы 4-й Международной научно-практической конференции, 25-26 января 2007 г. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. С. 299-304.

предусмотренных законом, конфискация может быть произведена в административном порядке. Административный порядок конфискации предполагает осуществление конфискации имущества на основании решения административных, а не судебных органов. Решение о конфискации, принятое в административном порядке, может быть оспорено в суде. С позиции гражданского права конфискация – санкция, которая применяется только в отношении собственника за совершенное им правонарушение.

Общим для всех отраслей права является основание применения конфискации. Нормативным основанием выступает закон, а фактическим основанием – совершение противоправного деяния.

Примером гражданско-правовой конфискации являются последствия применения ст. 169 ГК РФ, в силу которой суд может взыскать в доход Российской Федерации все полученное по ничтожной сделке, совершенной умышленно с целью, заведомо противной основам правопорядка или нравственности.

Из этого следует, что с учетом межотраслевых связей конфискация – предусмотренная законом санкция, которая применяется за совершенное правонарушение в форме безвозмездного принудительного изъятия у правонарушителя денег, ценностей и другого имущества, если их использование носит противоправный характер и нарушает публичные интересы.

Применительно к налоговым отношениям, неуплата или неполная уплата налогоплательщиком сумм налога (сбора, страховых взносов) признается законодательством о налогах и сборах налоговым правонарушением (ст. 122 НК РФ) и, следовательно, влечет причинение вреда публично-правовому образованию, в результате чего публично-правовое образование как потерпевшее лицо лишается возможности получить налоговые поступления в бюджет от налогоплательщика, обязанного их предоставить. Представляется, что в случае неуплаты обязательных платежей в бюджет налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью принадлежащих ему

денежных средств, которая причитается к уплате в бюджетную систему государства, а налоговые органы наделены полномочиями на применение государственного принуждения в форме принудительного взыскания налоговой задолженности с налогоплательщика, допустившего неуплату обязательных платежей, т.е. по сути речь идет о конфискации имущества налогоплательщика вследствие совершения им налогового правонарушения.

Данный вывод подтверждается судебной практикой высших судебных инстанций¹, правовая позиция которых косвенно подтверждает возможность применения бесспорного порядка к процедуре взыскания налоговой задолженности с физических лиц². Так, по мнению Конституционного Суда РФ, наделение налогового органа властно-обязывающими полномочиями на использование бесспорного порядка взыскания налоговых платежей правомерно, если эти отношения остаются в рамках именно налоговых имущественных правоотношений, а не приобретают характер административно-правовых, гражданско-правовых или уголовно-правовых санкций и если не умаляют и не отменяют права и свободы человека и гражданина³.

Из вышесказанного можно сделать вывод, что бесспорный порядок взыскания обязательных налоговых платежей и санкций является конституционным, если налогоплательщику гарантируется право на судебное обжалование решений и действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц, в рамках которого судом осуществляется проверка правомерности притязаний налогового органа. Таким образом, в случае

¹ См., например: Постановление Конституционного Суда РФ от 08.12.2017 № 39-П «По делу о проверке конституционности положений статей 15, 1064 и 1068 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации и части первой статьи 54 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Г.Г. Ахмадеевой, С.И. Лысяка и А.Н. Сергеева» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2018. № 2.

² К аналогичному выводу пришла Э.Н. Нагорная в результате анализа судебной практики по налоговым спорам. См.: *Нагорная Э.Н.* Налоговые споры: оценка доказательств в суде. М.: Юстицинформ, 2009. - 528 с.

³ См.: абз. 5 п. 3 мотивировочной части Постановления 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.

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 (беспорный порядок), если данный порядок будет нормативно закреплён и соблюдение беспорного 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.

По нашему мнению, в силу специфики совершения налоговых правонарушений, определенных ст. 122 НК РФ, и мер налогового принуждения, применяемых к правонарушителям, нормативное закрепление осуществления налоговыми органами в административном порядке налоговых процедур по беспорному взысканию налоговой задолженности с физических лиц направлено на оптимизацию расходов на проведение формальных публичных и судебных процедур по взысканию обязательных платежей и санкций.

Действующий судебный порядок взыскания налоговой задолженности с физических лиц будет предметом рассмотрения в следующем параграфе настоящего исследования.

2.3. Судебное производство по принудительному взысканию недоимок, пеней и штрафов с физических лиц

Если налог, сбор, страховые взносы, пени и штрафы не уплачиваются налогоплательщиком в установленный законом срок, они могут быть взысканы налоговым органом в принудительном порядке. По общему правилу, взыскание налоговой задолженности с налогоплательщиков - физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, производится в судебном порядке.

Судебное производство по делам о взыскании денежных сумм в счет уплаты установленных законом обязательных платежей и санкций с физических лиц находится в компетенции судов общей юрисдикции и реализуется на основании Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации (с 15 сентября 2015 г.)¹.

Принятие Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации обусловлено, во-первых, большим количеством дел публично-правового характера, находящихся в производстве судов, во-вторых, необходимостью применения специальной административно-процессуальной формы для их рассмотрения², обеспечивающей оптимальное регулирование.

Термин «обязательные платежи и санкции» для целей административного судопроизводства раскрывается через содержание ст. 286 КАС РФ, из которой следует, что обязательные платежи и санкции – это предусмотренные законодательством платежи и санкции, в отношении которых установлен контроль за уплатой со стороны органов государственной власти, иных государственных органов, органов местного самоуправления, других органов, наделенных в соответствии с федеральным законом функциями контроля за уплатой обязательных платежей. Таким образом, в понятие «обязательные

¹ Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 08.03.2015 № 21-ФЗ // Российская газета. 11.03.2015. № 49.

² Подробнее см.: *Боннер А.Т.* Предисловие к учебнику по административному судопроизводству, или Краткая история российской административной юстиции // Вестник гражданского процесса. 2019. Т. 9. № 4. С. 46.

платежи» входят налоги, сборы, страховые взносы и таможенные платежи, а также пени и санкции за их неуплату. К санкциям за неуплату указанных обязательных платежей относят штрафы.

Принудительное взыскание с физических лиц может осуществляться в отношении неуплаченных в обусловленный законом срок сумм земельного, транспортного налогов, налога на имущество физических лиц, страховых взносов, НДФЛ, а также сумм, начисленных пеней и штрафов. Судебному взысканию предшествуют разные процедурные действия, связанные с соблюдением обязательных досудебных процедур¹.

Общим для принудительного взыскания с физических лиц неуплаченных сумм обязательных платежей и санкций является соблюдение обязательной досудебной процедуры, которая заключается в направлении физическому лицу требования об уплате налогов (сборов, страховых взносов, пеней и штрафов). Сумма налоговой задолженности физического лица, предъявленная к судебному взысканию, не может больше размера налоговой задолженности физического лица, указанного в требовании об уплате налогов (ст. 48 НК РФ).

Применительно к взысканию поимущественных налогов в судебном порядке направление требования об уплате налога тесно связано с исполнением налоговым органом своей обязанности по исчислению подлежащих уплате физическими лицами налогов. Результат исполнения этой обязанности (сведения о размере и сроке уплаты суммы налога, об объектах налогообложения, о налоговой ставке и налоговой базе каждого объекта налогообложения) включается в налоговое уведомление, направляемое физическим лицам не позднее, чем за 30 дней до наступления срока уплаты налога. Вручение налогового уведомления имеет важное процессуальное значение: с этого момента у физического лица возникает обязанность

¹ Подробнее о выделении досудебной процедуры принудительного взыскания в налоговом процессе и ее значении см.: *Цинделиани И.А.* Реформа института взыскания обязательных платежей и санкций с физических лиц // *Финансовое право.* 2016. № 1. С. 33 – 37; *Мирошник С. В.* Особенности принудительного исполнения налоговых обязанностей по уплате налогов, сборов, страховых взносов налогоплательщиками - физическими лицами // *Журнал юридических исследований.* 2021. Т. 6. № 2. С. 99-106.

уплатить земельный налог, налог на имущество физических лиц и транспортный налог.

Взысканию в судебном порядке налоговых санкций с физических лиц предшествуют досудебные процедуры по привлечению налогоплательщика - физического лица к налоговой ответственности, в рамках которых осуществляется расчет и определяется размер налоговой санкции, выносится соответствующий ненормативный акт – решение налогового органа о привлечении физического лица к налоговой ответственности. Суммы налоговых санкций включаются впоследствии в требование об уплате налогов.

Судебному взысканию НДФЛ и страховых взносов с физических лиц в большинстве случаев предшествует проведение мероприятий налогового контроля, в процессе осуществления которого выявляется недоимка, производится расчет, фиксируется сумма долга и составляется акт и/или выносится соответствующее решение. Суммы недоимки и/или налоговых санкций включаются впоследствии в требование об уплате налога.

Порядок взыскания налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов за счет имущества налогоплательщика (плательщика сборов) - физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, определяется ст. 48 НК РФ. В случае неисполнения налогоплательщиком - физическим лицом требования об уплате налога данная статья устанавливает право налогового органа на обращение в суд с заявлением о взыскании обязательных платежей и санкций за счет имущества этого физического лица. Заявление о взыскании подается в мировой суд в отношении всех требований, которые не исполнены налогоплательщиком - физическим лицом на момент подачи заявления. Подсудность определяется по месту его жительства или месту пребывания¹.

Важным моментом реализации судебного производства по принудительному взысканию с физических лиц обязательных платежей и санкций является срок, в течение которого уполномоченный орган государственной власти может реализовать свое право на принудительное

¹ Определение Верховного Суда РФ от 10.04.2012 № 16-В11-25. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

взыскание налоговой задолженности. То есть важно фактически определить давность взыскания налоговой задолженности, правила применения которой закреплены в пп. 1-3 ст. 48, пп. 4 и 4.1. ст. 59, ст. 45, 115 Налогового кодекса РФ.

Исследованию института давности в налоговых правоотношениях посвящено множество работ, как среди практикующих специалистов¹, так и среди представителей науки². Разработки представителей этих направлений создали серьезную теоретическую и практическую базу для понимания юридической конструкции давности, доказали существование межотраслевого комплексного института давности, выявили его существенные признаки, определили внутреннюю организацию. На основе указанных разработок представляется необходимым отразить специфические особенности давности взыскания налоговой задолженности физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями.

Давность взыскания налоговой задолженности является сложносоставным явлением, поскольку состав налоговой задолженности, как

¹ *Бондаренко Т.А.* К вопросу о сроках в налоговом праве // Финансовое право. 2008. № 6. С. 11 – 14; *Вагнер В.* Конституционно-правовые аспекты срока давности установления и уплаты налога в германском налоговом праве // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2005 года: Материалы 3-й Междунар. науч.-практ. конф. (Москва, 14 - 15 апреля 2006 г.): Сборник / Сост. В.М. Зарипов; под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Волтерс Клувер, 2007. С. 140 – 160; *Вильчур Н.Р.* Сроки давности в налоговом праве // Бухгалтерский учет. 2001. № 19. С. 63 – 66; *Гилева И.В.* Налоговые сроки: понятие, виды, порядок исчисления // Арбитражные суды: теория и практика правоприменения: Сб. статей к 75-летию Государственного арбитража - Арбитражного суда Свердловской области / Отв. ред., сост. И.В. Решетникова, М.Л. Скуратовский. Екатеринбург: Ин-т частного права, 2006. С. 491 – 507; *Гилева Е.* Сроки взыскания и уплаты обязательных платежей // Финансовое право. 2006. № 11. С. 21 – 26; *Гусева Т.А., Чураев А.В.* Срок давности взыскания налогов // Налоговые споры: теория и практика. 2007. № 12. С. 10 – 15; *Лукашевская С.Ю.* Срок давности установления неуплаты обязательных платежей // Хозяйство и право. 2009. № 6. С. 88 – 91; *Назаров В.Н.* О сроке давности взимания налога // Налоги. 2009. № 5. С. 31 – 33; *Цинделиани И.А.* Правовое регулирование взыскания недоимок по налогам, сборам, пеням и штрафам с налогоплательщиков - физических лиц: современное законодательство и правоприменительная практика // Финансовое право. 2012. № 11. С. 14 – 21; *Базаров Б.Б.* Давность в российском налоговом праве: Монография / Под ред. Е.Ю. Грачевой. М.: Проспект, 2016. - 192 с.

² *Архипов А.А.* Сроки в налоговом праве: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010. - 21 с.; *Барашнян Л.Р.* Институт налоговой ответственности: вопросы теории и практики: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ростов-н/Д., 2007. - 28 с.; *Будников Д.Б.* Проблемы привлечения к налоговой ответственности в России и пути ее совершенствования: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2006. - 21 с.; *Галкин А.В.* Правовое регулирование взыскания налоговой задолженности: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010. - 201 с.; *Грибков Д.А.* Исковая давность и сроки обращения в суд в гражданском судопроизводстве: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009. - 189 с.; *Рудовер Ю.В.* Финансово-правовое регулирование ответственности за нарушение законодательства РФ о налогах и сборах: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2013. - 28 с.; *Торопкин С.А.* Давность в российском праве (Проблемы теории и практики): Дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2004. - 185 с.; *Чепик А.В.* Давность как юридическая конструкция: Теоретико-правовой анализ: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009. - 194 с.

мы отмечали ранее, охватывает сразу несколько налоговых платежей, имеющих различную правовую природу: задолженность по налогам, сборам, страховым взносам (недоимки) и пеням и задолженность по налоговым санкциям (штрафам). В отношении этих платежей давность их взыскания определяется разными нормами Налогового кодекса РФ. Так, срок для взыскания задолженности по налогам, сборам и страховым взносам (недоимки) и пени определяется ст. 48 НК РФ, срок давности взыскания налоговых санкций (штрафов) регламентируется ст. 45 и 115 НК РФ.

Сроки взыскания недоимок и пеней, установленные п. 2 ст. 48 НК РФ, не поименованы прямо сроками давности, но признаются таковыми правоприменительной практикой¹. По мнению исследователей, использование в ст. 48 НК РФ термина «сроки взыскания» вместо термина «сроки давности взыскания» представляется с точки зрения юридической техники непоследовательным и неправильным². Это связано с тем, что сроки давности взыскания недоимок и пеней тесно связаны со сроком давности взыскания штрафов, установленным ст. 115 НК РФ. Связь проявляется в том, что данная норма в своем названии содержит прямое указание на название срока для взыскания налоговых санкций – срок давности взыскания штрафов, а сами сроки давности взыскания штрафов определяются путем отсылки к ст. 48 НК РФ, в которой закреплены родственные по своему виду сроки взыскания недоимок и пеней.

В совокупности сроки давности взыскания штрафов и сроки давности взыскания недоимок и пеней образуют давность взыскания налоговой задолженности – отдельный вид налогово-правовой давности, наряду с другими видами налогово-правовой давности³.

¹ См., например: Постановление Президиума ВАС РФ от 30 марта 2010 г. № 16772/09; Постановление Президиума ВАС РФ от 12 октября 2010 г. № 8472/10; Постановление Президиума ВАС РФ от 21 июня 2011 г. № 16705/10; Постановление Президиума ВАС РФ от 20 сентября 2011 г. № 3147/11; Постановление Президиума ВАС РФ от 29 мая 2012 г. № 17259/11. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

² См.: *Базаров Б.Б.* Давность в российском налоговом праве: Монография / Под ред. Е.Ю. Грачевой. М.: Проспект, 2016. - 192 с.

³ Различные виды налогово-правовой давности выделил и обосновал Б.Б. Базаров. Наряду с давностью взыскания налоговой задолженности, он выделяет ещё такие виды налогово-правовой давности, как: давность привлечения к налоговой ответственности (ст. 109, 113 НК РФ); давность возврата и зачета налоговых

Следует также заметить, что понятия «давность» и «срок давности» не являются равнозначными. Теоретические выводы о необходимости четко разграничивать эти понятия сделаны профессором Д.И. Мейером еще в XIX в.¹ Современные исследователи адаптировали идеи русского ученого к реалиям современной действительности и пришли к выводу, что давность по отношению к сроку давности является более широким понятием, имеющим сложный состав, включающим в себя ряд взаимосвязанных элементов и обязательных существенных признаков. Взаимосвязанные элементы характеризуют сущность давности². Аналогичную позицию высказал А.В. Чепик со ссылкой на дискуссию специалистов в области общей теории права по вопросам юридической природы давности, её технико-юридической формы³. Резюме из дискуссии теоретиков права сводится к выводу о том, что давность – это теоретико-правовая конструкция, имеющая более абстрактную, сложную и устойчивую структуру, чем нормы официально признанного (позитивного) права⁴.

Срок давности выступает центральным из существенных признаков института давности. По общему правилу, срок определяется как определенный законом промежуток времени, исчисляемый количеством дней, месяцев или лет. Определение срока давности приводится в работе С.А. Торопкина, который полагает, что срок давности – это юридический срок, установленный как определенное время, с которым нормативные предписания связывают возникновение, изменение или прекращение правоотношений⁵.

В силу того, что нормы о сроках давности взыскания налоговой задолженности закреплены в Налоговом кодексе РФ, эти сроки выступают

платежей (п. 7 ст. 78, п. 3 ст. 79, п. 2 ст. 312, п. 3 ст. 333.40 НК РФ) и давность начисления налогов (п. 2 ст. 52, п. 3 ст. 363, п. 4 ст. 397, п. 3 ст. 409 НК РФ). См.: *Базаров Б.Б.* Давность в российском налоговом праве: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2016. - 214 с.

¹ См.: *Мейер Д.И.* Русское гражданское право. М., Статут, 1997. С. 69.

² См.: *Базаров Б.Б.* Давность в российском налоговом праве Дис. канд. юрид. наук. М., 2015. – С. 36.

³ *Чепик А.В.* Давность как юридическая конструкция: теоретико-правовой анализ: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009. С. 7, 170, 171.

⁴ Подробнее см.: *Базаров Б.Б.* Давность в российском налоговом праве Дис. канд. юрид. наук. М., 2015. – С. 36.

⁵ *Торопкин С.А.* Давность в российском праве (Проблемы теории и практики): Дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2004. С. 53.

институтом законодательства о налогах и сборах. Следовательно, данные сроки давности нельзя отнести к институту процессуального законодательства. Данный вывод подтверждается и правоприменительной практикой, в рамках которой восстановление срока подачи заявления о взыскании обязательных платежей и санкций или отказ в его восстановлении осуществляется на основании соответствующих норм процессуального законодательства (ст. 95, 286 КАС РФ, ст. 112 ГПК РФ).

На наш взгляд, следует согласиться с позицией А.А. Архипова, который указал, что «сроки давности являются самостоятельным институтом наравне с процессуальными сроками и сроками исковой давности, в связи с чем невозможно применение к ним норм и правил других институтов»¹. По нашему мнению, данный вывод основан на том, что срок давности, процессуальные сроки и срок исковой давности имеют различную правовую природу и, соответственно, применяются по-разному².

Налоговый кодекс РФ содержит достаточно сложную классификацию сроков взыскания налоговой задолженности. В частности, сроки взыскания классифицируются по различным критериям: в зависимости от категории налогоплательщика; в зависимости от способа взыскания (бесспорное и судебное (общее, приказное); в зависимости от размера взыскиваемой задолженности (общее и особое).

По общему правилу, течение срока давности для предъявления налоговым органом требования о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица в форме заявления на выдачу судебного приказа начинается после нарушения срока на исполнение требования об уплате налога (пеней и штрафа) и составляет шесть месяцев со дня истечения срока исполнения данного требования (п. 1-3 ст. 48, п. 1 ст. 115 НК РФ). Применительно к физическим лицам сроки давности взыскания налоговой задолженности имеют определенные особенности в зависимости от

¹ Архипов А.А. Сроки в налоговом праве: Монография. М.: Статут, 2011. С. 124.

² Налогово-правовой институт сроков давности имеет публично-правовую природу, процессуальные сроки – процессуально-правовую, а срок исковой давности – гражданско-правовую. (Прим. автора.)

обстоятельств. Так, если размер взыскиваемой задолженности превышает 10000 рублей¹, срок давности для взыскания налоговой задолженности составляет шесть месяцев со дня истечения срока исполнения самого раннего требования об уплате налога (абз. 1 п. 2 ст. 48 НК РФ); если в течение трех лет со дня истечения срока исполнения самого раннего требования об уплате налога, содержащего расчет общей суммы налоговой задолженности, подлежащей взысканию с физического лица, такая сумма превысила 10000 рублей, срок давности для обращения в суд с заявлением о взыскании составляет шесть месяцев со дня, когда указанная сумма превысила 10000 рублей (абз. 2 п. 2 ст. 48 НК РФ); если в течение трех лет со дня истечения срока исполнения самого раннего требования об уплате налога, содержащего расчет общей суммы налоговой задолженности, подлежащей взысканию с физического лица, такая сумма не превысила 10000 рублей, срок давности для обращения в суд с заявлением о взыскании составляет шесть месяцев со дня истечения этого трехлетнего срока (абз. 3 п. 2 ст. 48 НК РФ).

Течение срока давности для предъявления налоговым органом требования о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица зависит и от особенностей судопроизводства (п. 3 ст. 48 НК РФ). Так, для предъявления административного искового заявления в порядке административного судопроизводства срок давности составляет шесть месяцев со дня вынесения судом определения об отмене судебного приказа (ч. 3 ст. 48 НК РФ).

Помимо общего правила, Налоговый кодекс РФ закрепляет специальные правила течения срока давности взыскания налоговой задолженности. Одно из специальных правил действует применительно к налоговым санкциям и только в отношении физических лиц и индивидуальных предпринимателей. Такое правило закреплено в п. 2 ст. 115 НК РФ, оно устанавливает начало

¹ 11 ноября 2020 г. Государственная Дума РФ приняла закон о внесении изменений в Налоговый кодекс РФ, согласно которому в ст. 48 НК РФ изменено пороговое значение задолженности физического лица с трех тысяч до десяти тысяч рублей, установленное для реализации налоговыми органами своих полномочий на принудительное взыскание налоговой задолженности с физических лиц. Поправки вступили в силу по истечении одного месяца со дня официального опубликования указанного Федерального закона. См.: <https://www.interfax.ru/russia/736653>.

течения срока давности взыскания налоговой задолженности со дня получения налоговым органом постановления об отказе в возбуждении или о прекращении уголовного дела в отношении налогоплательщика.

Как видим, Налоговый кодекс РФ содержит значительные расхождения в определении сроков давности взыскания налоговой задолженности, которые дифференцируются на специальные сроки по различным основаниям.

В действующей редакции Налогового кодекса РФ закреплено право налоговых органов на восстановление сроков давности на судебное взыскание налоговой задолженности с физических лиц, при этом сроки давности взыскания налоговой задолженности могут быть восстановлены судом налоговому органу без каких-либо ограничений, и это при наличии значительного количества сотрудников государственного органа. Правила восстановления сроков давности установлены ст. 48 (п. 2) и 115 (п.1) Налогового кодекса РФ, которые содержат одинаковую формулировку: «Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления о взыскании может быть восстановлен судом». Эта формулировка появилась в указанных нормах летом 2006 г.¹

В научных исследованиях отмечается, что введение в Налоговый кодекс РФ правил о восстановлении сроков давности взыскания налоговой задолженности привело к возникновению ряда серьезных вопросов и проблем, как в правоприменительной практике, так и в доктрине².

¹ Федеральный закон от 27.07.2006 № 137-ФЗ (ред. от 03.07.2016) «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // Российская газета. 29.07.2006. № 165.

² См.: *Базаров Б.Б.* Давность в российском налоговом праве: Монография / Под ред. Е.Ю. Грачевой. М.: Проспект, 2016. - 192 с.; *Цинделиани И.А.* Применение норм налогового права в надзорной практике Верховного Суда Российской Федерации // Российское правосудие. 2011. № 8 (64). С. 34-42; *Цинделиани И.А.* Правовое регулирование взыскания недоимок по налогам, сборам, пеням, штрафам с налогоплательщиков - физических лиц: современное законодательство и правоприменительная практика // Финансовое право. 2012. № 11. С. 17, 18; *Цинделиани И.А.* Взыскание обязательных платежей и санкций с физических лиц: соотношение норм законодательства об административном судопроизводстве и законодательства о налогах и сборах // Российское правосудие. 2015. № 12 (116). С. 100-106; *Цинделиани И.А.* Реформа института взыскания обязательных платежей и санкций с физических лиц // Финансовое право. 2016. № 1. С. 33-37; *Мирошник С. В.* Правовое регулирование исполнения обязанностей по уплате налогов, сборов, страховых взносов физическими лицами в добровольной и принудительной форме: вопросы теории и практики // Журнал юридических исследований. 2021. Т. 6. № 3. С. 33-39.

Следует заметить, что до введения правил о восстановлении сроков давности взыскания налоговой задолженности в Налоговый кодекс РФ в правоприменительной практике сложился однозначный и устойчивый подход к пониманию природы давности взыскания обязательных платежей и налоговых санкций, который заключался в том, что пропущенный налоговыми органами срок на взыскание недоимки, пеней и штрафов не подлежал восстановлению. Высшие судебные инстанции разъясняли, что сроки давности, установленные п. 3 ст. 46, п. 3 ст. 48 и п. 1 ст. 115 НК РФ, являются пресекательными, не подлежащими восстановлению, и в случае их пропуска нижестоящим судам рекомендовано самостоятельно в инициативном порядке применять последствия истечения срока давности взыскания независимо от наличия согласия и заявления со стороны налогоплательщика, в отношении которого возбуждено дело о взыскании обязательных платежей и санкций, то есть отказывать в удовлетворении требований налогового органа¹.

После внесения изменений законодательство (п. 2 ст. 48, п. 1 ст. 115 НК РФ) предусматривает возможность восстановления судом срока для подачи заявления о взыскании налоговой задолженности только в случае, если он пропущен по уважительной причине². Для реализации такой возможности ходатайство о восстановлении пропущенного срока с указанием уважительных причин пропуска и приложенными обосновывающими пропуск срока документами подается налоговым органом в суд вместе с заявлением о выдаче судебного приказа или с административным исковым заявлением. В случае подачи административного искового заявления документы, обосновывающие пропуск срока на подачу заявления о взыскании в суд, могут быть предоставлены на предварительном судебном заседании.

¹ См.: п. 12 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой НК РФ», п. 20 Постановления Пленума Верховного Суда РФ № 41, Пленума ВАС РФ № 9 от 11 июня 1999 г. «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой НК РФ». [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

² См.: Федеральный закон от 27.07.2006 № 137-ФЗ (ред. от 03.07.2016) «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // Российская газета. 29.07.2006. № 165.

На практике суды достаточно редко восстанавливают сроки на обращение налоговых органов в суд. Исследователи в качестве типичных доводов налоговых органов, обосновывающих причины пропуска срока на подачу в суд заявления о взыскании, приводит такие причины: большой объем работы налоговых органов и различные организационные проблемы (например, подготовка большого количества документов при небольшой штатной численности сотрудников; сбой программного обеспечения; необходимость большого количества времени на электронную обработку данных и другие)¹. Как правило, такие причины не признаются судами в качестве уважительных².

Встречаются в правоприменительной практике случаи, когда налоговые органы обосновывают пропуск срока на обращение в суд причиной возврата судом поданных своевременно заявлений о взыскании, например, в связи с отсутствием оснований для рассмотрения дела в порядке приказного производства либо в связи с неправильным определением подсудности дела. Данные обстоятельства в правоприменительной практике не признают уважительными причинами для восстановления пропущенного процессуального срока³. Только в редких случаях налоговым органам удается убедить суды в том, что причина пропуска срока на обращение в суд является уважительной. Например, суд удовлетворил ходатайство налогового органа о восстановлении срока на принудительное взыскание налога, признав уважительными причинами для восстановления срока: длительное время прохождения почтовой корреспонденции до адресата, которое не может быть

¹ Цинделиани И.А., Чуряев А.В. Налоговые споры. Особенности рассмотрения в судах общей юрисдикции: Научно-практическое пособие. М.: Проспект, 2017. С. 48; Вопросы налогового права в судебной практике Верховного Суда Российской Федерации: Учебное пособие / Е.Г. Васильева, В.И. Гуменчук, Е.Г. Мамилова и др.; под ред. И.А. Цинделиани. М.: Проспект, 2019. - 808 с. Режим доступа СПС КонсультантПлюс; Мирошник С. В. Правовое регулирование исполнения обязанностей по уплате налогов, сборов, страховых взносов физическими лицами в добровольной и принудительной форме: вопросы теории и практики // Журнал юридических исследований. 2021. Т. 6. № 3. С. 33-39.

² См., например: Апелляционные определения Красноярского краевого суда от 22 декабря 2014 г. по делу № 33-12051/2014, Ульяновского областного суда от 5 августа 2014 г. по делу № 33-2510/2014. [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

³ См., например: Апелляционные определения Верховного суда Республики Алтай от 14 апреля 2016 г. по делу № 33а-358/2016, Иркутского областного суда от 12 ноября 2014 г. по делу № 33-9226/2014, Волгоградского областного суда от 4 сентября 2013 г. по делу № 33-9225/2013. [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

поставлено в вину истцу¹ и неправильное определение истцом подсудности при обращении в суд, которое, по мнению суда, не может служить основанием для отказа в судебной защите².

Введение в законодательство о налогах и сборах положений о возможности налоговых органов восстанавливать сроки для подачи заявлений о взыскании задолженности по обязательным платежам, по мнению исследователей, является большой проблемой, в первую очередь в связи с тем, что законодательно не закреплён даже минимальный и открытый перечень обстоятельств, позволяющих судам признавать уважительными причины его восстановления³.

Вопросы восстановления срока давности взыскания обязательных платежей и санкций неоднократно были предметом рассмотрения высших судебных инстанций. В результате была сформирована определенная правовая позиция, которая оказала влияние на правоприменительную практику. Так, не могут рассматриваться в качестве уважительных причин пропуска срока давности на обращение в суд с заявлением о взыскании обязательных платежей и санкций причины, повлекшие несвоевременную подачу заявления, такие как: необходимость согласования позиции заявления о взыскании или вопроса о его подаче в суд с вышестоящим органом (иным лицом); нахождение представителя налогового органа в командировке (отпуске); кадровые перестановки в налоговом органе; смена руководителя налогового

¹ Апелляционное определение Московского областного суда от 12 марта 2014 г. по делу № 33-5556/2014. [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

² Апелляционное определение Кемеровского областного суда от 3 июня 2015 г. по делу № 33А-5354. [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

³ См.: *Базаров Б.Б.* Давность в российском налоговом праве: Монография / Под ред. Е.Ю. Грачевой. М.: Проспект, 2016. - 192 с.; *Цинделиани И.А.* Применение норм налогового права в надзорной практике Верховного Суда Российской Федерации // Российское правосудие. 2011. № 8 (64). С. 34-42; *Цинделиани И.А.* Взыскание обязательных платежей и санкций с физических лиц: соотношение норм законодательства об административном судопроизводстве и законодательства о налогах и сборах // Российское правосудие. 2015. № 12 (116). С. 100-106; *Цинделиани И.А.* Реформа института взыскания обязательных платежей и санкций с физических лиц // Финансовое право. 2016. № 1. С. 33-37.

органа (его нахождение в длительной командировке, отпуске), а также иные внутренние организационные причины¹.

К числу серьезных теоретических проблем, связанных с изменением подходов законодателя к сроку давности применительно к налоговым правоотношениям (введение возможности его восстановления), исследователи относят обстоятельства, свидетельствующие о противоречии налогового института сроков давности классическому подходу к институту давности, который выработан в римском праве и в российском праве дореволюционного периода². Исследователи института давности высказывают совершенно справедливое, на наш взгляд, мнение о том, что «случаи восстановления срока исковой давности не имеют отношения к общеправовой природе давности и являются лишь частным элементом исковой давности в гражданском праве, своеобразным «предохранителем», оговоркой, дающей правоприменителю возможность защитить право физического лица при каких-то исключительных обстоятельствах»³. Справедливым, с нашей точки зрения, является и вывод о том, что внесенные изменения в институт сроков давности в налоговых правоотношениях, позволяющие его восстанавливать, придают налоговым правоотношениям значительную неопределенность, позволяют уполномоченному органу государственной власти использовать действие налогово-правового института срока давности в зависимости от собственного усмотрения⁴.

Обращаясь к истории, необходимо отметить, что законодательство Российской империи не содержало правил для восстановления сроков давности. Такие правила появились в законодательстве только в советский период, начиная с 1922 г., но возможность восстановления срока

¹ См.: п. 60 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой НК РФ». [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

² Коваленко Е.С. Законодательство об исковой давности в России: Историко-теоретический анализ: Дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2010. С. 150, 151.

³ Торопкин С.А. Давность в российском праве (Проблемы теории и практики): Дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2004. С. 48, 49.

⁴ См.: Базаров Б.Б. Давность в российском налоговом праве...

предусматривалась только в отношении срока исковой давности, а не срока давности¹. Следует также отметить, что в истории правоприменения и в современном гражданском праве возможность восстановления срока исковой давности предусматривалась и предусматривается только для физического лица в исключительных случаях, связанных с его личностью, в целях защиты его законных прав и интересов.

Категоричная позиция относительно предоставления налоговым органам возможности восстанавливать срок давности взыскания налоговой задолженности была высказана в Особом мнении судьи Конституционного Суда Российской Федерации А.Л. Кононова к Постановлению Конституционного Суда РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П². В частности, судья А.Л. Кононов указал, что «...восстановление срока исковой давности для защиты частного права при определенных условиях возможно в гражданском праве, отмена последствий пропуска срока давности привлечения к ответственности (абсолютно иного по своей природе и назначению срока) совершенно немыслима и недопустима в публичных отраслях права. Подобное утверждение нельзя вывести ни из конституционного, ни из какого-либо иного смысла оспариваемой нормы, ни из системы законодательства. В отличие от гражданско-правовой диспозитивности и равенства отношений частных лиц, в налоговом и других публичных отношениях властно-обязывающей стороной выступает орган государства. И если допустить, что государство может произвольно менять незыблемые правила для отдельных случаев в своих интересах, то это мало напоминает наше представление о праве и справедливости»³.

¹ Сначала правило восстановления сроков исковой давности появилось в ГК РСФСР 1922 г., затем такое правило было закреплено в Основых гражданского законодательства СССР 1961 г., ГК РСФСР 1964 г., Основых гражданского законодательства СССР 1991 г. и впоследствии перешло в ГК РФ.

² Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 № 9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 4.

³ См.: Там же.

Аргументация о невозможности восстановления налоговым органом сроков давности для взыскания налоговой задолженности, в том числе в связи с отсутствием уважительных причин для восстановления этих сроков, приводится и в юридической литературе¹. Действительно, возможность восстановления срока публичной давности, применяющаяся «в отношениях, где государство может воздействовать на налогоплательщика всем своим административным ресурсом»², нарушает баланс публичных и частных интересов. По нашему мнению, только законодательное закрепление прав и обязанностей сторон налоговых правоотношений в сбалансированном объеме может обеспечить справедливое соблюдение баланса частных и публичных интересов.

Следует также отметить, что, закрепляя возможность восстановления срока давности взыскания налоговой задолженности, Налоговый кодекс РФ не закрепляет правила о приостановлении либо перерыве данного срока. Отсутствие таких нормативно установленных правил приводит к противоречивой правоприменительной практике. Так, в судебной практике встречаются судебные акты, в которых суды считают, что срок давности взыскания налоговой задолженности не подлежит приостановлению³. Одновременно встречаются судебные акты, в которых суды делают противоположный вывод по причине применения ими обеспечительных мер, предусмотренных процессуальным законодательством, например, в случае приостановления взыскания⁴.

¹ См., например: *Архипов А.А.* Сроки в налоговом праве: Монография. М.: Статут, 2011. С. 126; *Брагинский М.И.* Исковая давность / Комментарий к части 1 Гражданского кодекса РФ / Брагинский М.И., Витрянский В.В., Звеков В.П. и др.; Под общ. ред. В.Д. Карповича. М., 1995. С. 267; *Фариатов И.А.* Исковая давность. Законодательство: теория и практика. М.: Городец, 2004. - 192 с.; *Торопкин С.А.* Давность в российском праве (Проблемы теории и практики): Дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2004. - 185 с.; *Базаров Б.Б.* Давность в российском налоговом праве ...

² См.: *Архипов А.А.* Сроки в налоговом праве: Монография. – М. Статут, 2011. - С. 126.

³ См., например: Определение ВАС РФ от 15 февраля 2012 г. № ВАС-832/12; Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 4 июля 2012 г. по делу № А78-1463/2011, Постановление ФАС Дальневосточного округа от 26 декабря 2011 г. по делу № А59-1788/2011. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

⁴ См., например: п. 29 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 55 «О применении арбитражными судами обеспечительных мер» // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12; Определение ВАС РФ от 10 апреля 2012 г. № ВАС-3278/12; Определение ВАС РФ от 26 августа 2011 г. № ВАС -10895/11. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

В результате исследования института давности в налоговых отношениях следует согласиться с авторами юридических исследований, которые обращают внимание на отсутствие общего срока давности взыскания налоговой задолженности; на излишнюю раздробленность сроков давности взыскания налоговой задолженности, что усложняет их идентификацию; на отсутствие, как со стороны законодателя, так и со стороны научного сообщества какого-либо вразумительного обоснования столь значительной раздробленности установления сроков давности взыскания налоговой задолженности¹. Полагаем, что проблемы налогового института сроков давности порождены изменениями и дополнениями законодательства о налогах и сборах в части введения возможности для налоговых органов восстанавливать сроки давности взыскания налоговой задолженности. Результатом проведенных преобразований стало искажение правовой природы срока давности, что в свою очередь приводит к снижению эффективности действия всего правового института давности и потере его смысла.

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 сумма взыскания ограничена определенным размером требования, а также в некоторых случаях реализуется взыскание налоговой задолженности за счет имущества физического лица в рамках гражданского судопроизводства.

Приказное производство (гл. 11.1. КАС РФ). В отличие от искового производства, приказное производство является специальной формой административного судопроизводства.

По мнению Верховного Суда РФ, специальный судебный порядок взыскания обязательных платежей и санкций за счет имущества физического

¹ Базаров Б.Б. Указ. соч. С. 120-122; Архипов А.А. Сроки в налоговом праве: Монография. М.: Статут, 2011. С. 112 – 142; Назаров В.Н. О сроке давности взимания налога // Налоги. 2009. № 5. С. 31 - 33.

лица применяется, в том числе, и для повышения эффективности и ускорения судопроизводства, поскольку требования налогового (таможенного) органа о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица зачастую носят бесспорный характер¹.

Судебный приказ – судебный акт, вынесенный судьей единолично на основании заявления по требованию взыскателя о взыскании обязательных платежей и санкций (ч. 1 ст. 123.1 КАС РФ).

Применительно к административному судопроизводству можно выделить следующие существенные признаки судебного приказа. Во-первых, по своей юридической природе судебный приказ – это судебный акт, выступающий своеобразным аналогом судебного решения. Во-вторых, судебный приказ выносится единолично мировым судьей без устного разбирательства и вызова сторон для заслушивания их объяснений, исключительно по результатам исследования представленных письменных доказательств. По мнению специалистов, рассмотрение заявления о выдаче судебного приказа носит формальный характер: суд не выясняет виновность налогоплательщика, не учитывает смягчающие или отягчающие обстоятельства². Процедура приказного производства предполагает отсутствие спора между сторонами дела, поименование которых как «взыскатель» и «должник» подчеркивает бесспорность требования взыскателя. Вместе с тем, в научных исследованиях отмечается, что термин «бесспорность требования» в рамках приказного производства носит лишь условный характер³. В-третьих,

¹ См.: Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации за третий квартал 2011 года, утвержденный Президиумом Верховного Суда РФ 07.12.2011 // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2012. № 2.

² Тронская С.С. Правовой статус налогоплательщика - физического лица. М.: Изд-во МГУ, 2009. С. 91.

³ См.: *Розачева О.С.* Рассмотрение мировым судьей административных дел о вынесении судебного приказа в порядке административного судопроизводства // Журнал административного судопроизводства. 2017. № 1. С. 25; *Гриценко В.В.* Судебный приказ как упрощенная форма производства по административным делам о взыскании обязательных платежей и санкций // Журнал административного судопроизводства. 2016. № 2. С. 21 - 24; *Дубровин В.В.* Взыскание недоимки по налогам и сборам путем подачи мировому судье заявления о вынесении судебного приказа // Мировой судья. 2017. № 10. С. 36 – 40; *Цинделиани И.А.* Правовое регулирование взыскания недоимок по налогам, сборам, пеням, штрафам с налогоплательщиков - физических лиц: современное законодательство и правоприменительная практика // Финансовое право. 2012. № 11. С. 14-21; *Цинделиани И.А.* Взыскание обязательных платежей и санкций с физических лиц: соотношение норм законодательства об административном судопроизводстве и законодательства о налогах и сборах // Российское правосудие. 2015. № 12 (116). С. 100-106.

процедура приказного производства применяется только в отношении заявлений о взыскании обязательных платежей и санкций (ч. 3.1. ст. 1 КАС РФ). В-четвертых, судебный приказ имеет двойственную правовую природу, поскольку является одновременно и судебным актом, и исполнительным документом и приводится в исполнение в порядке, установленном ст. 352 КАС РФ для исполнения судебных решений. Из этого правила есть исключение, установленное ч. 2 ст. 123.8 КАС РФ. Исключение касается взыскания государственной пошлины с должника в доход соответствующего бюджета, в этом случае на основании судебного приказа выдается исполнительный лист. В-пятых, наряду с выдачей судебного приказа на бумажном носителе закон допускает выполнение судебного приказа в форме электронного документа при условии его подписания усиленной квалифицированной электронной подписью судьи.

Приказное производство, регламентируемое гл. 11.1. КАС РФ, не сразу появилось в административном судопроизводстве¹, дополнение КАС РФ этой главой обусловлено значительным увеличением количества заявлений, поступивших в суды от налоговых и таможенных органов, а также от государственных внебюджетных фондов, которые в большинстве случаев носят бесспорный характер и не требуют проведения полноценного судебного разбирательства². Процедура приказного производства в административном судопроизводстве имеет свои особенности.

Заявление о вынесении судебного приказа, независимо от размера денежной суммы, подлежащей взысканию, подается в письменной форме мировому судье, с учетом территориальной подсудности. Допускается подача заявления в электронном виде либо в форме электронного документа, подписанного электронной подписью, путем заполнения специальной формы,

¹ См.: Федеральный закон от 05.04.2016 № 103-ФЗ «О внесении изменений в Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Российская газета. 08.04.2016. № 75.

² См.: Пояснительная записка к Проекту федерального закона «О внесении изменений в Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации и отдельные федеральные законы». Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

размещенной на официальном сайте суда в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» (ч. 2 ст. 45 КАС РФ). Заявление о вынесении судебного приказа должно отвечать определенным требованиям, которые во многом совпадают с требованиями, предъявляемыми к административному исковому заявлению о взыскании обязательных платежей и санкций (ч. 1 ст. 125, ч. 1 ст. 287 КАС РФ).

Срок вынесения судебного приказа по существу заявленного требования составляет пять дней со дня поступления заявления о вынесении судебного приказа в суд. Копия судебного приказа в течение трех дней со дня его вынесения должна направляться должнику, которому дается двадцать дней на предоставление возражений. Течение 20-дневного срока начинается со дня направления судебного приказа должнику (ст. 123.5 КАС РФ).

Срок на предоставление возражений является плескательным. Поступившие в суд по истечении 20-дневного срока возражения должника судом не рассматриваются и подлежат возвращению должнику, за исключением случая, если должник обосновал невозможность представления возражений в указанный срок по не зависящим от него причинам. В качестве причин могут рассматриваться такие обстоятельства, как неполучение должником копии судебного приказа в связи с нарушением правил доставки почтовой корреспонденции; отсутствие должника в месте жительства, обусловленное болезнью; нахождение его в командировке, в отпуске; отсутствие должника по месту направления судебного приказа в связи с переездом в другое место жительства и другие обстоятельства, признанные судом уважительными (ст. 51 КАС РФ).

В том случае, если в суд в течение обусловленного срока (20 дней) поступают возражения от должника, мировой судья отменяет приказ, а у налогового органа возникает право обратиться в суд с административным исковым заявлением в порядке гл. 32 КАС РФ. Если возражение в обозначенный срок не поступает, то налоговому органу выдается экземпляр судебного приказа с гербовой печатью суда для предъявления к исполнению,

либо по заявлению налогового органа мировой судья направляет судебный приказ в службу судебных приставов для исполнения (ст. 123.8 КАС РФ).

Вступивший в законную силу судебный приказ подлежит исполнению на всей территории Российской Федерации, является обязательным для органов государственной власти, иных государственных органов, органов местного самоуправления, избирательных комиссий, комиссий референдума, организаций, объединений, должностных лиц, государственных и муниципальных служащих и граждан (ст. 16, п. 2 ст. 123.1 КАС РФ). Неисполнение вступившего в законную силу судебного приказа, а также задержка его исполнения влечет за собой применение мер, предусмотренных КАС РФ, или привлечение к ответственности, установленной федеральными законами, например, привлечение к уголовной ответственности по ст. 315 УК РФ.

В общей сложности, при отсутствии возражений, судебный приказ вступает в законную силу через 28 дней с даты поступления в суд заявления о выдаче судебного приказа. Казалось бы, законодателем создан эффективный процессуально-правовой механизм для взыскания обязательных платежей и санкций, позволяющий максимально упростить процедуру взыскания и для судов, и для налоговых органов. Такой порядок предполагает, что со стороны налоговых органов для принудительного взыскания налоговой задолженности достаточно направить в суд заявление о выдаче судебного приказа с приложением к нему ходатайства о направлении судебного приказа, вступившего в законную силу, сразу в службу судебных приставов для исполнения. На этом для налогового органа процедура взыскания налоговой задолженности с физического лица будет оконченной. Только в случае отмены судебного приказа налоговому органу требуется вновь инициировать процедуру принудительного судебного взыскания, но уже посредством обращения в суд с административным иском.

В качестве достоинств специальной (приказной) процедуры взыскания обязательных платежей и санкций в юридической литературе отмечаются

достаточно короткие сроки вынесения судебного приказа; возможность не получать исполнительный лист; возможность, минуя получение судебного приказа, инициировать его отправку на исполнение в службу судебных приставов; снижение временных издержек у суда и у налогового органа¹.

Но кроме достоинств, у приказного производства есть недостатки, и весьма существенные.

Во-первых, приказной порядок административного судопроизводства ограничивает конституционные гарантии на судебную защиту, предусмотренные ст. 46 Конституции РФ, поскольку, согласно положениям КАС РФ, у должника отсутствует возможность представлять свои доводы и возражения в суде в свою защиту при рассмотрении мировым судом заявления о выдаче судебного приказа. Ведь рассмотрение заявления о выдаче судебного приказа проводится без участия сторон, и нормы КАС РФ не предусматривают для должника возможности предоставления каких-либо доказательств в свою защиту.

Во-вторых, невозможность предоставления должником доказательств в свою защиту в рамках приказного производства нарушает принцип равенства сторон, установленный ст. 8 КАС РФ. По правилам гл. 11.1 КАС РФ налоговый орган при подаче в суд заявления о выдаче судебного приказа обязан приложить к заявлению документы и доказательства, которые обосновывают предъявленное требование. Это могут быть любые документы на усмотрение налогового органа, закон не ограничивает их ни по количеству, ни по виду, обозначая лишь обязательные документы, являющиеся доказательством неисполнения налоговой обязанности. В то же время должник лишен такого права. Одни авторы считают, что принцип равенства сторон соблюдается предоставлением возможности в течение 20 дней

¹ См.: Сушкова И.А. Упрощенные процедуры судопроизводства // Экономика. Право. Печать. Вестник КСЭИ. 2014. № 2 (62). С. 178 - 183; Дубровин В.В. Взыскание недоимки по налогам и сборам путем подачи мировому судье заявления о вынесении судебного приказа // Мировой судья. 2017. № 10. С. 36 - 40.

предоставить в мировой суд свои возражения¹. Другие полагают, что такой подход неверен². Нам представляется более убедительным второй подход, ведь копия судебного приказа не дает должнику предметно его оспорить, не зная, какими документами обосновывал свои требования налоговый орган.

В-третьих, существенным недостатком приказного производства выступает наличие определенной презумпции правоты налогового органа: подразумевается, что налоговый орган в своем заявлении о выдаче судебного приказа достоверно указал на наличие у налогоплательщика недоимки, задолженности по пеням, штрафам и её размер. Данный вывод основан на положениях КАС РФ, в которых закреплена обязанность суда вынести судебный приказ на основании представленного налоговым органом заявления, в котором, помимо прочего, указаны наименование обязательного платежа, подлежащего взысканию, размер денежной суммы, составляющей платеж, и ее расчет; положения федерального закона или иного правового акта, предусматривающие уплату обязательного платежа; размер и расчет денежной суммы, составляющей санкцию; положения правового акта, устанавливающие санкцию; иные документы, подтверждающие обоснованность требований взыскателя (ст. 123.1, 123.3 КАС РФ). Проблема заключается в том, что у мирового судьи отсутствуют процессуальные возможности проверить достоверность представленного расчета задолженности и другие сведения, содержащиеся в заявлении о выдаче судебного приказа. Нет возможности у мирового судьи вызвать стороны для получения объяснений; запросить дополнительные документы или, при необходимости, пояснения. Кроме того, мировому судье на рассмотрение заявления и выдачу судебного приказа дается только 5 дней со дня поступления в суд заявления о выдаче судебного приказа.

¹ Ядренцев В.Ф. Судебный приказ в административном судопроизводстве // Новая наука: теоретический и практический взгляд. 2016. № 5-2 (81). С. 274 – 276; Бортникова Н.А. Регулирование приказного производства посредством использования правовой аналогии // Администратор суда. 2015. № 3. С. 15 - 19.

² См., например: Дубровин В.В. Взыскание недоимки по налогам и сборам путем подачи мировому судье заявления о вынесении судебного приказа // Мировой судья. 2017. № 10. С. 36 - 40.

В-четвертых, формулировка п. 9 ч. 2 ст. 123.3 КАС РФ «иные документы, подтверждающие обоснованность требований взыскателя», которая содержится в перечне необходимых данных, подлежащих отражению в заявлении на выдачу судебного приказа, воспринимается неоднозначно и порождает правовую неопределенность.

Неоднозначность восприятия связана с тем, что данная формулировка содержится в пункте, регламентирующем содержательную часть заявления о выдаче судебного приказа, а не в пункте, где перечислены документы, которые должны быть приложены к заявлению. Обязательные документы, которые прикладываются к заявлению о выдаче судебного приказа, перечислены в ч. 3 ст. 123.3. КАС РФ – это: 1) документы, свидетельствующие о направлении должнику копии заявления о вынесении судебного приказа (например, квитанция об отправке в адрес должника заказного письма с описью вложений, уведомление о вручении), либо документы, подтверждающие передачу должнику копии заявления и приложенных к нему документов иным способом, позволяющим суду убедиться в получении их адресатом; 2) копия требования об уплате налога (пеней и штрафа) в добровольном порядке. Других документов, необходимых для направления в суд в качестве приложений к заявлению о выдаче судебного приказа, а также требований к содержанию этих документов данная норма не содержит.

Учитывая, что формулировка «иные документы» содержится в пункте, регламентирующем содержательную часть заявления о выдаче судебного приказа, речь, скорее всего, идет об информации, которая должна отражаться в этом заявлении. В таком случае пункт с данной формулировкой является нормой – декларацией, нарушение которой не повлечет негативных последствий в виде возвращения заявления о выдаче судебного приказа.

Анализ положений гл. 11.1 КАС РФ позволяет сделать вывод, что при подаче заявления о выдаче судебного приказа в суд налоговому органу не требуется документально подтверждать наличие взыскиваемой налоговой задолженности путем предоставления заверенных копий официальных

документов. Данная неопределенность права может быть использована налоговым органом в спорных ситуациях, когда недоимка возникает искусственно, вследствие несовершенства учета и контроля обязательных платежей в отношении каждого налогоплательщика внутри налоговых органов либо в иных органах государственной власти, например, в системе учета страховых взносов в государственных внебюджетных фондах, полномочия по администрированию страховых взносов в которых переданы с 1 января 2017 г. налоговым органам¹. Например, согласно Порядку информационного взаимодействия² между Федеральной налоговой службой РФ и Пенсионным фондом РФ, отделения Пенсионного фонда направляют в Территориальные управления ФНС России по субъектам РФ в электронной форме сальдо расчетов по страховым взносам, пеням и штрафам по состоянию на 1 января 2017 г. Как известно, в процессе передачи часто возникают технические трудности, вследствие которых данные о плательщиках взносов и состоянии их счетов не смогут попасть вовремя в ФНС России, в результате у плательщиков страховых взносов может возникнуть техническая недоимка, которая налоговыми органами может быть взыскана посредством подачи в мировую суд заявления о выдаче судебного приказа. Подобные ситуации теоретически возможны.

В-пятых, начало течения 20-дневного срока на представление возражений на судебный приказ начинается не с момента получения должником копии

¹ См.: Федеральный закон от 03.07.2016 № 243-ФЗ (ред. от 28.12.2017) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование» // Российская газета. 06.07.2016. № 146; Федеральный закон от 03.07.2016 № 250-ФЗ (ред. от 28.12.2017) «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование» // Российская газета. 08.07.2016. № 149; Федеральный закон от 03.07.2016 № 243-ФЗ (ред. от 28.12.2017) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование» // Российская газета. 06.07.2016. № 146.

² Соглашение № ММВ-27-2/5, № АД-30-33/04сог от 22 февраля 2011 г. «По взаимодействию между Федеральной налоговой службой и Пенсионным фондом Российской Федерации»; Соглашение № ММВ-23-11/26@, № АД-09-31/сог/79 от 30 ноября 2016 г. «Об информационном взаимодействии Федеральной налоговой службы и Пенсионного фонда Российской Федерации». Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

этого судебного приказа или с получением судом доказательства о невозможности доставить судебную корреспонденцию должнику, а начинается свое течение этот срок со дня направления судебного приказа должнику. Данные обстоятельства фактически лишают должника, при наличии у него возражений, права на судебную защиту, поскольку нормативно установленные сроки доставки, вручения и хранения почтовых отправлений из разряда «Судебное»¹ могут значительно сократить предусмотренный 20-дневный срок на подачу возражений на судебный приказ, а учитывая весьма короткий срок хранения судебных почтовых отправлений, должник может вообще не получить копию судебного приказа и не знать о его вынесении.

В-шестых, нет определенности в установлении момента вступления судебного приказа в законную силу. Из системного толкования гл. 11.1 КАС РФ следует, что судебный приказ вступает в законную силу, если в течение двадцати дней со дня направления копии судебного приказа должнику последним не представлены возражения. Фактически судебный приказ вступает в законную силу еще до того, как на него в суд может поступить возражение, поданное в установленный законом срок. Ведь по правилам ч. 4 ст. 93 КАС РФ в случае, если возражения были сданы в организацию почтовой связи до двадцати четырех часов последнего дня установленного процессуального срока, срок не считается пропущенным. Таким образом, должник, сдавший возражения в организацию почтовой связи в последний день срока, не пропустит процессуальный срок на подачу возражений на судебный приказ. Учитывая время на прохождение почтовых отправлений до получателя, в данном случае – суда, возникает период временной неопределенности в отношении судьбы судебного приказа, поскольку уже выданный и отправленный на исполнение судебный приказ должен быть отменен после поступления возражений.

¹ См.: Приказ ФГУП «Почта России» от 07.03.2019 № 98-п «Об утверждении Порядка приема и вручения внутренних регистрируемых почтовых отправлений». [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

Представляется, что проблема сроков вступления в законную силу судебного приказа связана с отсутствием у мирового судьи обязанности (вследствие предельно коротких сроков приказного производства) сообщать должнику о вестущемся в отношении него судебном производстве.

Теоретически узнать о возбуждении судебного производства против него должник может либо из копии заявления о выдаче судебного приказа, которую должен ему направить налоговый орган, либо из копии судебного приказа, который должен направить должнику мировой судья, но в практике правоприменения встречаются случаи, когда суды нарушают трехдневный срок, установленный для направления судебного приказа должнику, либо налоговый орган направляет должнику по почте заказное письмо с копией заявления о выдаче судебного приказа в день подачи этого заявления в суд. И в том, и в другом случае нарушается право должника на судебную защиту, поскольку пока должник узнает о том, что в отношении него ведется приказное производство, судебный приказ уже может вступить в законную силу.

Полагаем, что взыскание задолженности в порядке приказного производства эффективно исключительно в отношении бесспорной задолженности. В тех случаях, когда у должника есть возражения, судебный приказ теряет свой смысл, поскольку вероятнее всего, он будет отменен вследствие поступивших возражений должника. Потраченные ресурсы и время на получение судебного приказа в этом случае обесцениваются, а налоговый орган вновь будет обращаться в суд, но уже с административным исковым заявлением.

Для взыскания налоговой задолженности с физических лиц более предпочтительным представляется упрощенное (письменное) производство (будет рассмотрено ниже). Рассмотрение дел в упрощенном производстве осуществляется без вызова сторон судьей единолично, однако стороны вправе представить отзыв, возражения, объяснения и иные доказательства, что снижает риски нарушения права на судебную защиту.

Исковое производство (гл. 32 КАС РФ). В порядке искового производства административное исковое заявление о взыскании обязательных платежей и санкций за счет имущества физического лица может направляться налоговым органом в административный суд со дня вынесения мировым судом определения об отмене судебного приказа и не позднее шести месяцев от этой даты (п. 3 ст. 48 НК РФ). Право на обращение в суд с административным иском возникает у налоговых органов и в случае отказа мирового суда в принятии заявления о вынесении судебного приказа.

Разъяснения относительно последствий отказа мирового суда в принятии заявления налогового органа о выдаче судебного приказа даны высшей судебной инстанцией¹. Так, если мировой суд отказывает налоговому органу в принятии заявления о вынесении судебного приказа, то налоговый орган вправе обратиться в суд с административным иском в порядке гл. 32 КАС РФ в течение шести месяцев с момента истечения срока исполнения требования об уплате налогов (пеней, штрафов). При этом в административном исковом заявлении следует отразить сведения об отказе в принятии заявления о вынесении судебного приказа и приложить к нему соответствующее определение мирового судьи² (п. 2 ст. 48 НК РФ, ч. 3 ст. 123.4, ч. 1 ст. 286, ст. 287 КАС РФ), кроме того, прикладываются документы, содержащие размер обязательных платежей и санкций, и их расчет, в случае взыскания поимущественных налогов – налоговое уведомление с доказательством его вручения налогоплательщику, требование об уплате

¹См.: п. 48 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 27.09.2016 № 36 «О некоторых вопросах применения судами Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2016. № 11.; Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 17.12.2020 N 42 «О применении норм Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации при рассмотрении административных дел в порядке упрощенного (письменного) производства» // Российская газета», N 296, 30.12.2020

² Отсутствие исследования судами судебного дела о выдаче судебного приказа является основанием для отмены решения суда и направления его на новое рассмотрение. См.: Кассационное определение Первого кассационного суда общей юрисдикции от 13.03.2020 № 88а-7174/2020 по делу № 2а-188/2019; Кассационное определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 09.06.2020 N 88а-12484/2020 по делу № 2а-1313/2018; Кассационное определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 04.06.2020 № 88а-11353/2020 по делу № 2а-1796/2019. [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

налогов (пеней, штрафов) и доказательство его вручения, документы, подтверждающие направление копии административного иска ответчику.

Налоговый орган обращается в суд с административным иском заявлением в порядке искового производства и в случае, если физическое лицо не согласно с предъявляемыми требованиями налогового органа, то есть если имеется спор о праве. Например, факт обжалования налогоплательщиком в апелляционном порядке решения налогового органа о привлечении к налоговой ответственности, вынесенного по итогам налогового контроля¹, свидетельствует о наличии неразрешенных обстоятельствах, имеющих спорный характер. Данная позиция подтверждается правоприменительной практикой².

Упрощенное (письменное) производство (гл. 33 КАС РФ) не является новым для процессуального права, данная процедура довольно продолжительное время применяется в арбитражном процессе. В рамках административного судопроизводства упрощенная процедура рассмотрения требований имеет некоторые особенности, которые определены ст. 291 КАС РФ. В частности, упрощенное (письменное) производство предполагает наличие спора между сторонами административных дела, содержит специальный порядок рассмотрения дел (ст. 291, 292 КАС РФ) и применяется: 1) если все лица, участвующие в деле, заявили ходатайства о рассмотрении административного дела в их отсутствие и их участие при рассмотрении данной категории административных дел не является обязательным; 2) если все лица, участвующие в деле, направили в суд заявления о том, что не возражают против рассмотрения административного дела в порядке упрощенного (письменного) производства; 3) если общая сумма требования, указанная в административном исковом заявлении, не превышает двадцать тысяч рублей; 4) в иных случаях, предусмотренных КАС РФ, например,

¹ Цинделиани И.А. Правовое регулирование взыскания недоимок по налогам, сборам, пеням, штрафам с налогоплательщиков - физических лиц: современное законодательство и правоприменительная практика // Финансовое право. 2012. № 11. С. 14 - 21.

² См.: Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации за третий квартал 2011 года, утвержденный Президиумом Верховного Суда РФ 07.12.2011 // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2012. № 2.

возможность применения упрощенного производства предусмотрена ст. 315 КАС РФ в отношении частной жалобы или представления прокурора на определение суда первой инстанции, за некоторыми исключениями, перечисленными в ч. 2 ст. 315 КАС РФ¹.

Постановлением Пленума Верховного Суда РФ от 27 сентября 2016 г. № 36 разъясняется порядок упрощенного (письменного) производства административных дел. В частности, такие дела рассматриваются без проведения устного разбирательства; судебные заседания по ним не назначаются; аудиопотоколирование не осуществляется; протокол в письменной форме не составляется; правила об отложении судебного разбирательства, о перерыве в судебном заседании, об объявлении судебного решения не применяются; резолютивная часть решения отдельно не изготавливается (ст. 152, 174, ч. 1 ст. 292 КАС РФ)².

Разъяснения особенностей упрощенного (письменного) производства по административным делам, изложенные в Постановлении Пленума Верховного Суда РФ № 42, принятом 17 декабря 2020 г.³, сняли некоторые вопросы, возникающие у практикующих специалистов. В частности, решен, неурегулированный ранее вопрос о возможности применения в упрощенном производстве процессуального механизма для отмены заочного решения суда⁴. Разъяснено, что возражения лица, участвующего в деле, относительно рассмотрения административного дела в данном порядке не являются безусловным препятствием для такого рассмотрения. Поэтому в определении о рассмотрении административного дела в порядке упрощенного

¹ Иные случаи применения упрощенного производства обозначены также в п. 2 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 17.12.2020 № 42 «О применении норм Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации при рассмотрении административных дел в порядке упрощенного (письменного) производства» [Электронный ресурс]. Режим доступа <http://www.vsrfr.ru>.

² См.: п. 74 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 27.09.2016 № 36 (ред. от 09.07.2020) «О некоторых вопросах применения судами Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации» // Российская газета. 03.10.2016. № 222.

³ См.: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 17.12.2020 № 42 «О применении норм Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации при рассмотрении административных дел в порядке упрощенного (письменного) производства» [Электронный ресурс]. Режим доступа <http://www.vsrfr.ru>.

⁴ См.: п. 9, 10 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 17.12.2020 № 42. [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

(письменного) производства срок для представления таких возражений не указывается. В таком определении должен быть установлен срок для представления в суд доказательств и возражений, которые содержат объяснения по существу заявленных требований и дополнительные документы, подтверждающие изложенные в возражениях обстоятельства (ч. 1, 5.1. ст. 292 КАС РФ)¹.

Однако, несмотря на разъяснения и кажущуюся простоту, процедура упрощенного производства всё же вызывает некоторые трудности у специалистов - практиков². Так, остается неясным момент (день), с которого следует начинать исчислять срок для представления доказательств, возражений, документов. В частности, суд уполномочен: назначать срок для представления сторонами, прокурором в суд возражений и дополнительных документов; продлевать ранее установленный срок представления возражений и документов; устанавливать новый срок для представления доказательств, возражений, документов³. При назначении судом указанных сроков возникает вопрос: исчислять эти сроки со дня вручения либо направления копии соответствующего определения административному ответчику, либо со дня вынесения такого определения судом.

Правильным, на наш взгляд, представляется считать, что начало течения этого срока осуществляется с момента вручения копии определения административному ответчику. Полагаем также, что суд не может рассматривать дело в порядке упрощенного производства, если по истечении установленного срока возражения не поступили, и у суда отсутствуют доказательства получения административным ответчиком копии соответствующего определения суда.

¹ См.: п. 5 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 17.12.2020 № 42. [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

² См.: *Штейнле А.Л.* Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации: проблемы и пути их решения в практике Смоленского областного суда // Судья. 2017. № 3. С. 37 – 40; *Тетюев С.В.* Рассмотрение административных дел о взыскании обязательных платежей и санкций в порядке упрощенного (письменного) производства // Судья. 2016. № 3. С. 38 - 42.

³ См.: п. 5, 7, 12 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 17.12.2020 № 42. [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

В правоприменительной практике, направленной на принудительное взыскание налоговой задолженности с физических лиц, возникают ситуации, когда стандартный путь, прописанный в ст. 48 Налогового кодекса РФ и в КАС РФ, не позволяет разрешить проблему взыскания. Например, это касается: вопросов взыскания налоговых долгов с наследников, вступивших в наследство после смерти налогоплательщика, за которым числилась недоимка по обязательным платежам; вопросов взыскания налоговой задолженности организации с её руководителей – директора и главного бухгалтера; вопросов, связанных с принудительным взысканием неосновательно полученных льгот по налогам. Все обозначенные судебные споры рассматриваются в гражданском судопроизводстве и требуют нестандартного подхода для их разрешения. Представляется целесообразным рассмотреть каждый из обозначенных вопросов.

Длительное время не был определен порядок, в каком производстве должны реализовать налоговые органы свое право на принудительное взыскание обязательных платежей, перешедших в порядке правопреемства к наследникам по причине смерти налогоплательщика. Проблема заключается в том, что необходимо найти правильный ответ на ряд важных вопросов: что должно лежать в основе определения вида судопроизводства, какие отраслевые нормы, а именно нормы законодательства о налогах и сборах или нормы гражданского законодательства, определяющие институт правопреемства. По нашему мнению, определяющим является основание, по которому возникает у правопреемников (наследников) обязанность уплачивать за наследодателя обязательные платежи. Подтверждает правильность этого подхода практика Верховного Суда РФ¹, согласно которой требования налоговых органов о взыскании задолженности по налогам с наследников умерших граждан-налогоплательщиков подлежат рассмотрению в порядке гражданского судопроизводства. Аргументирует свою позицию

¹ Пункт 13 «Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 5 (2017)» (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 27.12.2017). [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

Верховный Суд РФ тем, что переход обязанности по уплате налогов умершего гражданина-налогоплательщика к его наследникам нельзя считать безусловным, поскольку переход такой обязанности осуществляется с соблюдением порядка, установленного гражданским законодательством¹.

Порядок перехода прав и обязанностей умершего лица к его наследникам регламентируется ст. 1175 ГК РФ. Из данной нормы следует, что все лица (наследники), принявшие наследство, отвечают по долгам наследодателя солидарно. Каждый из наследников отвечает по долгам наследодателя в пределах стоимости перешедшего к нему наследственного имущества. Суду для правильного разрешения данной категории дел, возникших из наследственных (гражданских) правоотношений, необходимо определить все обстоятельства, связанные с наследуемым имуществом, которые позволят выявить правопреемников умершего лица, не исполнившего свою налоговую обязанность. К обстоятельствам, связанным с наследуемым имуществом, имеющим значение для дела, Верховный Суд РФ относит: факт открытия наследства, круг наследников, состав наследства и его стоимость, а также факт принятия наследниками наследственного имущества².

Представляет интерес еще одна проблема, соприкасающаяся с вопросами взыскания сумм налогов с физических лиц в случае необоснованной реализации налогоплательщиками - физическими лицами прав на налоговые льготы. Данная проблемы обусловлена отсутствием правового регулирования правоотношений, возникающих в связи с восстановлением нарушенных прав публично-правовых образований в случаях, когда налогоплательщики в нарушение правовых актов реализуют право на получение налоговой льготы, следствием чего налоговыми органами стала широко внедряться практика квалификации незаконно полученных налоговых льгот в качестве недоимок с начислением пеней и штрафов. Это приводит к необоснованному

¹ См.: Определение Верховного Суда Российской Федерации от 29.11.2016 № 75-КГ16-15; Определение Верховного Суда РФ от 29.11.2016 № 75-КГ16-15. [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

² См.: Определение Верховного Суда Российской Федерации от 29.11.2016 № 75-КГ16-15. [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

привлечению физических лиц - налогоплательщиков к налоговой ответственности и иным видам ответственности¹. Наиболее наглядно это можно увидеть на примере налогового имущественного вычета, предоставленного налогоплательщику при условии, что объективных оснований на его получение у него не имелось, как в результате совершения ошибок самими налогоплательщиками, так и ошибок налоговых органов.

Законодательство о налогах и сборах не содержит специальных норм, регулирующих порядок возврата имущественного налогового вычета, предоставленного неправомерно (ошибочно) налогоплательщику. В практике высших судебных инстанций вопросы принудительного взыскания с налогоплательщиков неосновательно полученных льгот по налогам неоднократно были предметом рассмотрения². В результате выработаны необходимые позиции для правоприменительной практики: принудительное взыскание с физического лица неправомерно (ошибочно) предоставленного ему налогового вычета по НДФЛ в порядке возврата неосновательно обогащения возможно, если такое взыскание является единственно возможным способом защиты интересов публично-правового образования; порядок исчисления сроков на обращение в суд с исками о возврате неосновательно полученных денежных средств зависит от обстоятельств: если имущественный налоговый вычет предоставлен в результате ошибки самого налогового органа, то требование о взыскании неосновательно полученного вычета может быть заявлено в суд в течение трех лет с момента принятия ошибочного решения о предоставлении имущественного налогового вычета; если имущественный налоговый вычет предоставлен в результате предоставления налогоплательщиком подложных документов, то у

¹ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 02.07.2020 № 32-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 15 и статьи 1064 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации и части первой статьи 45 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина И.С. Машукова». [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

² См., например: Постановление Конституционного Суда РФ от 24.03.2017 № 9-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Налогового кодекса Российской Федерации и Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Е.Н. Беспутина, А.В. Кульбацкого и В.А. Чапанова» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2017. № 4.

налогового органа возникает право предъявить в суд требование в течение трех лет с момента, когда он узнал или должен был узнать об отсутствии оснований для предоставления налогоплательщику имущественного налогового вычета; не допускается при формировании суммы требования по искам о возврате неосновательного обогащения включать в эту сумму пени и штрафы, начисленные на сумму полученного неосновательного обогащения, за исключением ситуации, когда налоговый орган располагает исчерпывающими доказательствами получения неосновательного обогащения вследствие противоправных действий самого налогоплательщика.

Еще одна категория дел по взысканию налоговой задолженности с физических лиц подведомственна судам общей юрисдикции в рамках гражданского судопроизводства. В рамках этих дел по налоговому правоприменению активно стали применяться нормы института гражданско-правовой ответственности за причинение вреда (деликтная ответственность), посредством применения которой сложилась практика перекладывания ответственности за неуплату налоговых платежей организации на руководителя, учредителя, другое должностное лицо, ответственное за надлежащее исполнение организацией налоговой обязанности. Появление этой категории дел в судебной практике называют новым периодом в рассмотрении споров, вытекающих из налоговых правоотношений.

В научных трудах называются различные причины появления этой тенденции в налоговом правоприменении¹. Так, М.В. Карасева считает, что практика применения гражданско-правовых норм при разрешении налоговых споров, по причине отсутствия специального правового механизма в законодательстве о налогах и сборах, позволяющего возместить ущерб, причиненный бюджету неуплатой организацией налогов, формируется в

¹ См., например: *Карасева М.В.* Налоговое и гражданское право: альтернативы, выравнивания, трансформации // *Российский журнал правовых исследований.* 2017. № 2. С. 35 – 42; *Степанов Д.И., Михальчук Ю.С.* Ответственность директора перед корпорацией за причиненные ей убытки в судебной практике. М.: Статут, 2018. - 207 с.

большей степени высшими судами¹ и строится на условиях «попрания законности во имя экономической целесообразности»². Коллектив авторов под руководством И.А. Цинделиани определяет появление обозначенной тенденции в налоговых отношениях более широким набором причин³. Это и судебная практика высших судебных инстанций⁴, и внесение в законодательство изменений, касающихся установления субсидиарной ответственности контролирующих лиц⁵ и взаимозависимых физических лиц⁶. Как следствие, суды в последние годы все чаще стали привлекать бывших руководителей организаций к деликтной ответственности за причинение вреда публично-правовому образованию неуплатой организацией обязательных платежей в бюджетную систему государства, в том числе вследствие скрытия денежных активов организации. Так, например, вследствие признания бывших руководителей организации виновными в совершении налогового преступления, предусмотренного ч. 2 ст. 199.1 УК РФ за неисполнение обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов физических лиц, суд удовлетворил требование

¹ См.: Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 62 «О некоторых вопросах возмещения убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица» // Экономика и жизнь (Бухгалтерское приложение). 2013. № 34; Постановление Конституционного Суда РФ от 08.12.2017 № 39-П «По делу о проверке конституционности положений статей 15, 1064 и 1068 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации и части первой статьи 54 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Г.Г. Ахмадеевой, С.И. Лысяка и А.Н. Сергеева» // Российская газета. 22.12.2017. № 291. По нашему мнению, издание этих судебных актов высшими судебными инстанциями выступает формальной точкой отсчета нового периода в судебной практике.

² См.: *Карасева М.В.* Налоговое и гражданское право: альтернативы, выравнивания, трансформации // Российский журнал правовых исследований. 2017. № 2. С. 35 – 42.

³ См.: Вопросы налогового права в судебной практике Верховного Суда Российской Федерации: Учебное пособие / Е.Г. Васильева, В.И. Гуменчук, Е.Г. Маилова и др.; под ред. И.А. Цинделиани. М.: Проспект, 2019. - 808 с.; Налоговое право в решениях Верховного Суда Российской Федерации: Учебное пособие / Под ред. И.А. Цинделиани. М.: Проспект, 2020. – 744 с.; *Цинделиани И.А., Чураев А.В.* Налоговые споры. Особенности рассмотрения в судах общей юрисдикции: Научно-практическое пособие. М.: Проспект, 2017. - 528 с.

⁴ См., например: Определение Судебной коллегии по гражданским делам Верховного Суда РФ от 27.01.2015 № 81-КГ14-19; от 13.10.2015 № 35-КГ15-4; от 22.03.2016 № 18-КГ15-243 и др.

⁵ Федеральным законом от 29.07.2017 № 266-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О несостоятельности (банкротстве)» и Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях» нормы Закона о банкротстве дополнены самостоятельной главой III.2. «Ответственность руководителя должника и иных лиц в деле о банкротстве», которой устанавливается субсидиарная ответственность контролирующих должника лиц за невозможность полного погашения требований кредиторов.

⁶ Федеральным законом от 30.11.2016 № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» в ст. 45 НК РФ внесены изменения, касающиеся возможности взыскания налоговой недоимки с взаимозависимого физического лица.

налогового органа и взыскал с причинителей вреда сумму имущественного ущерба, причиненного публично-правовому образованию неуплатой организацией налогов¹. Несмотря на то, что суды повсеместно стали применять данную правовую позицию, ученые и практики считают эту позицию небесспорной.

Так, во множестве публикаций обращается внимание на отсутствие полномочий у налоговых органов на предъявление в рамках уголовного судопроизводства по делам о налоговых преступлениях гражданских исков о возмещении вреда, причиненного публично-правовому образованию неуплатой организацией-налогоплательщиком обязательных платежей². Действительно, в перечне полномочий налоговых органов на предъявление заявлений в различные суды судебной системы РФ, определенном пп. 14 п. 1 ст. 31 Налогового кодекса РФ и ст. 11 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации»³, не содержатся полномочия на подачу исковых заявлений о возмещении вреда, причиненного публично-правовому образованию. Фактически такими полномочиями на обращение в суд налоговые органы косвенно были наделены высшими судебными инстанциями. Согласно позиции Верховного Суда РФ, гражданский иск о возмещении вреда, причиненного государству или муниципальному

¹ Апелляционное определение Омского областного суда от 18.01.2018 по делу № 33-24/2018; Апелляционное определение Суда Ямало-Ненецкого автономного округа от 23.08.2018 по делу № 33-2121/2018; Апелляционное определение Ставропольского краевого суда от 17.04.2018 по делу № 33-2313/2018; Апелляционное определение Ростовского областного суда от 17.12.2018 по делу № 33-21126/2018 и др.

² *Карасева (Сенцова) М.В.* Гражданско-правовые меры принуждения в налоговой сфере и защита прав налогоплательщиков // *Финансовое право*. 2017. № 10. С. 27 – 31; *Чуряев А.В.* О практике трансформации налоговых отношений в гражданско-правовые // *Налоговед*. 2016. № 9. С. 27 – 37; *Овсянников С.* О казусе снятия корпоративной вуали с налогоплательщика // *Вестник экономического правосудия РФ*. 2015. №5. // <https://zakon.ru/magazine/59/410>; *Литовцева Ю.В.* Применимость правовой позиции КС РФ по взысканию ущерба, причиненного налоговым преступлением, к спорам, связанным с привлечением к субсидиарной и иной ответственности контролирующих лиц // *Закон*. 2018. № 7. С. 78 – 85; *Леднева Ю.В.* Гражданский иск в уголовных делах о налоговых преступлениях // *Налоговед*. 2018. №7. С. 24-33; *Орлов М.Ю., Соловьев В.А.* Вправе ли налоговые органы предъявлять к физическим лицам иски о возмещении вреда // *Налоговед*. 2016. № 12. С. 27 – 35; *Седелкина В.В.* Кто он - гражданский истец в уголовном процессе по делам о налоговых преступлениях? // *Налоги*. 2018. № 3. С. 30 – 32; *Матьянова Е.С.* Взыскание налоговых недоимок организаций с физических лиц: вся правда и вымысел // *Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2018 года: по материалам XVI Международной научно-практической конференции «Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации»*. 12-13 апреля 2019 г., Москва: [сборник] / [сост. М.В. Завязочникова]; под ред. С.Г. Пепеляева. М., Статут, 2020. С. 105- 113 и др.

³ Закон РФ от 21.03.1991 №943-1 «О налоговых органах Российской Федерации». Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

образованию налоговым преступлением, в рамках уголовного судопроизводства «может быть предъявлен прокурором (часть 3 статьи 44 УПК РФ) или налоговым органом»¹. Конституционный Суд РФ разъяснил, что «при предъявлении такого рода исков органы Федеральной налоговой службы выступают, по сути, в качестве представителя интересов соответствующего публично-правового образования, лишившегося имущества в размере налоговых платежей, которые не поступили в бюджет в результате неправомερных действий физического лица»², а ст. 31 Налогового кодекса РФ «не исключает наличия у налоговых органов правомочия по обращению в суд от имени публично-правового образования с иском к физическим лицам, которые были осуждены за совершение налоговых преступлений или в отношении которых уголовное преследование в связи с совершением таких преступлений было прекращено по нереабилитирующим основаниям, о возмещении вреда, причиненного их противоправными действиями публично-правовому образованию, что соответствует требованиям Конституции Российской Федерации»³.

Заметим, что Верховный Суд РФ в своих судебных актах обозначил право налоговых органов на подачу гражданского иска в уголовном процессе⁴, а Конституционный Суд РФ указывает об исках вообще⁵. Между тем, как отмечает В.В. Стрельников, понятия «иск» и «гражданский иск в уголовном деле» – совершенно разные⁶. Понятие «иск» относится к гражданско-процессуальным категориям, понятие «гражданский иск в уголовном деле» – к уголовно-процессуальным. Гражданский иск в уголовном деле является примером подчинения гражданского процесса уголовному процессу.

¹ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Российская газета. 06.12.2019. № 276.

² См.: п. 5 Постановления Конституционного Суда РФ от 08.12.2017 № 39-П.

³ См.: Там же.

⁴ См.: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48. [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

⁵ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 08.12.2017 № 39-П. [Электронный ресурс]. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

⁶ Стрельников В.В. О гражданском иске в уголовных делах по налоговым преступлениям // Налоговые споры: теория и практика. 2007. № 10. С. 14-22.

По правилам уголовно-процессуального законодательства (п. 1 ст. 44 УПК РФ) гражданским истцом в уголовном процессе может выступать любое лицо, предъявившее требование о возмещении имущественного вреда, если у него есть основание полагать, что данный вред причинен ему непосредственно преступлением. В силу п. 3 ст. 44 УПК РФ гражданские иски в целях защиты интересов публично-правового образования могут предъявляться только прокурором. Другим лицам право заявлять гражданские иски в уголовном процессе в защиту интересов публично-правового образования уголовно-процессуальным законодательством не предоставляется.

Право прокурора на предъявление гражданских исков в рамках уголовных дел о налоговых преступлениях также предусмотрено Инструкцией об организации контроля за фактическим возмещением ущерба, причиненного налоговым преступлением, которая утверждена совместным Приказом ФНС России, Генеральной прокуратуры России, Следственного комитета России, МВД России¹. Министерство финансов России, в ведении которого находится ФНС России, также считает, что Минфин России невозможно привлечь в качестве потерпевшего по уголовным делам, связанным с причинением ущерба публично-правовому образованию, с правом подачи гражданского иска, поскольку право на подачу гражданского иска в рамках данной категории уголовных дел имеется только у прокурора².

Представляется правильным согласиться с В.В. Седелкиной в том, что налоговый орган невозможно признать ни потерпевшим, ни гражданским истцом в уголовном процессе³, поскольку ни нормами Налогового кодекса РФ, ни нормами Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации», ни нормами других правовых актов налоговые органы не наделены

¹ Приказ Генеральной прокуратуры Российской Федерации, ФНС России, МВД России, Следственного комитета Российской Федерации от 08.06.2015 № 286/ММВ-7-2/232@ «Об утверждении Инструкции по организации контроля за фактическим возмещением ущерба, причиненного налоговым преступлением» (документ опубликован не был) // СПС КонсультантПлюс.

² Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 09.08.2006 № 08-04-14/4048 «О привлечении Минфина РФ в качестве потерпевшего по уголовным делам в связи с причинением ущерба государству» (документ опубликован не был) // СПС КонсультантПлюс.

³ Подробнее см.: *Седелкина В.В.* Кто он - гражданский истец в уголовном процессе по делам о налоговых преступлениях? // *Налоги.* 2018. № 3. С. 30 - 32.

полномочиями заявлять гражданские иски в уголовном процессе, а также подавать в суды и арбитражные суды иски о возмещении вреда публично-правовому образованию, причиненного вследствие совершения налоговых преступлений.

Полагаем, что внесение изменений в Налоговый кодекс РФ в части расширения полномочий налоговых органов на подачу в суды обозначенных исков эту проблему не решит, поскольку изменениям также должны быть подвергнуты и уголовно-процессуальное законодательство, и другие нормативные акты. На наш взгляд, проблема могла бы быть решена путем установления субсидиарной ответственности руководителей, учредителей и других обязанных должностных и (или) контролирующих лиц организации за неисполнение организацией налоговой обязанности, путем внесения в Налоговый кодекс РФ отдельной главы, определяющей механизм и основания привлечения к субсидиарной ответственности указанных лиц налогоплательщика-организации. Как вариант, основанием для возникновения субсидиарной ответственности у руководителя организации за неуплату организацией налогов можно определить факт вынесения приговора по уголовному делу по обвинению в уклонении от уплаты налогов либо совершении других налоговых преступлений, повлекших налоговую недоимку у организации. В этом случае, если в рамках уголовного дела будет установлено лицо, которое действительно виновно в неисполнении налоговой обязанности организацией-налогоплательщиком, у налогового органа уже будут предусмотрены действующим законодательством о налогах и сборах полномочия на принудительное взыскание недоимок, пеней и штрафов с причинителя вреда.

Все обозначенные в настоящем параграфе виды судебного производства по принудительному взысканию налоговой задолженности заканчиваются процедурой взыскания налоговой задолженности с физического лица на основании судебных актов, вступивших в законную силу. Такое взыскание производится за счет имущества этого физического лица в последовательности,

установленной п. 5 ст. 48 НК РФ, и в порядке, регламентированном Федеральным законом «Об исполнительном производстве»¹. Налоговая обязанность, вследствие ее принудительного исполнения, считается исполненной с момента реализации имущества налогоплательщика - физического лица и погашения налоговой задолженности за счет вырученных сумм (п. 6 ст. 48 НК РФ).

¹ Федеральный закон от 02.10.2007 № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве» // Собрание законодательства РФ. 2007. № 41. Ст. 4849.

Заключение

Комплексное изучение концепции исполнения налоговой обязанности физическими лицами, а также принудительных форм исполнения налоговых обязанностей физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, позволяет прийти к следующим наиболее существенным выводам.

1. Налоговые правоотношения в их узком понимании — это властные правоотношения, возникающие между частными и публичными субъектами по поводу взимания налоговых платежей в бюджеты публично-правовых образований. Правоотношения, связанные с добровольным и принудительным исполнением физическими лицами - налогоплательщиками обязанностей по уплате налогов, сборов и страховых взносов, соотносятся с налоговыми правоотношениями по взиманию налогов, сборов и страховых взносов, как частное с общим.

Чтобы стать субъектом налогового права, физическому лицу достаточно обладать лишь правами в сфере налогообложения вне зависимости от наличия налоговых обязанностей.

Применительно к физическим лицам, *налогоплательщик* – это физическое лицо, имеющее правовой статус субъекта налогового права и наделенное совокупностью прав и обязанностей плательщика налога, сбора или страховых взносов.

Физические лица, имеющие статус налогоплательщика, обладают общими признаками, характерными для субъекта налогового права, и специфическими признаками, которые характерны для носителей этого статуса. К общим признакам физического лица как субъекта налогового права относят его способность приобретать, нести и осуществлять права и обязанности в силу предписаний норм налогового права. Специальный признак физического лица в качестве носителя статуса налогоплательщика определяется наличием у него объекта налога (сбора или страховых взносов).

Совокупность юридических качеств, позволяющих физическому лицу стать субъектом права и самостоятельно участвовать в правоотношении, называют правосубъектностью. Наличие у физического лица свойств специальной налоговой правосубъектности является необходимым и достаточным условием для признания физического лица плательщиком налогов, сборов или страховых взносов.

Специальная налоговая правосубъектность физического лица – установленная принципами и нормами налогового права возможность и способность этого физического лица быть носителем юридических прав и обязанностей при вступлении в конкретные налоговые правоотношения в качестве участника лично либо через представителя.

Налоговая правосубъектность включает налоговую правоспособность и дееспособность.

Налоговая правоспособность физического лица – потенциальная способность физического лица иметь права и публичные обязанности в области налогообложения с момента рождения. Конкретные права и обязанности, связанные с уплатой налогов, возникают у физического лица при наличии у него объекта налогообложения.

Налоговая дееспособность физического лица – предусмотренная принципами и нормами налогового права способность физического лица своими действиями приобретать и реализовывать принадлежащие ему права, выполнять публичные обязанности в сфере налогообложения, а также претерпевать меры по наложению налоговой ответственности и принудительному исполнению обязанности по уплате обязательных платежей.

Принципами и нормами налогового права не определен вопрос о возрасте наступления налоговой дееспособности физических лиц, также остается нерешенной проблема соотношения налоговой и трудовой дееспособности, что создает неопределенность в налоговых правоотношениях. Полагаем, что получение несовершеннолетним физическим лицом дохода от трудовой деятельности является условием для реализации им своего права

самостоятельно уплачивать налоги. В этой связи можно говорить о наличии у несовершеннолетнего лица, реализовавшего свою трудовую дееспособность и получившего доходы, *частичной налоговой дееспособности*.

Законодательство о налогах и сборах (ст. 51 НК РФ) предусматривает и другие случаи, когда физические лица обладают правоспособностью, но не являются дееспособными, например, недееспособные и безвестно отсутствующие физические лица. Основным принцип исполнения налоговой обязанности этих лиц заключается в том, что уплата налогов и других обязательных платежей опекунами и попечителями осуществляется за счет средств подопечных лиц. По вопросу, каким образом исполнить налоговую обязанность подопечного, если нет средств, за счет которых можно уплатить налоги, в законодательстве полная неопределенность.

В целях обеспечения непрерывного движения налогового права от меньшей степени определенности к его большей степени определенности считаем целесообразным:

1) Расширить перечень оснований для признания недоимки и задолженности по пеням и штрафам безнадежными к взысканию, признав самостоятельным основанием для прекращения налоговой обязанности признание недоимки и задолженности по пеням и штрафам подопечных безнадежными к взысканию и их списания. Для этого п.1 ст. 59 НК РФ дополнить подпунктом следующего содержания: «3.1) отсутствие правовой возможности и источников для выполнения налоговой обязанности недееспособных и безвестно отсутствующих физических лиц лицами, уполномоченными органом опеки и попечительства управлять имуществом, – по всем налогам, сборам, страховым взносам подопечных.»

2) Дополнить понятийный ряд ст. 11 Налогового кодекса РФ в части внесения в него вышеизложенных понятий «налоговая правоспособность физических лиц» и «налоговая дееспособность физических лиц». Здесь же закрепить момент возникновения налоговой правоспособности и налоговой дееспособности у налогоплательщиков - физических лиц. В частности,

налоговая правоспособность физического лица возникает с момента рождения, а *налоговая дееспособность физического лица* имеет общие условия наступления, которые связаны с достижением физическим лицом восемнадцатилетнего 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 18-летнего 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 данная категория лиц относится к самостоятельной группе налогоплательщиков, обладающих специальной налоговой правосубъектностью.

В целях исполнения налоговой обязанности среди физических лиц - субъектов налогового права выделяются физические лица, которые являются налоговыми резидентами Российской Федерации, физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, но получающие доходы от источников в Российской Федерации, и отдельная категория: физические лица, признаваемые взаимозависимыми вследствие наличия способности изменять волю другого лица без учета его интересов в силу сложившихся между ними общественных отношений.

Потенциальная способность физического лица влиять на условия или экономические результаты своей деятельности или деятельность

представляемых ими лиц при вступлении в налоговые правоотношения влечет применение особых методов налогового контроля за сделками с участием взаимозависимых лиц. Прямое негативное последствие наличия у физических лиц статуса взаимозависимости предусмотрено ст. 220 Налогового кодекса РФ, которое заключается в неприменении имущественного налогового вычета при заключении сделки между взаимозависимыми лицами, направленной на приобретение жилой недвижимости.

2. Налоги, сборы и страховые взносы являются правовой формой возложения налоговой обязанности на налогоплательщиков. Исполнение налогоплательщиком 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 связи между субъектом и объектом налога; наступление срока уплаты налога.

В отношении поимущественных налогов, подлежащих уплате физическими лицами, в основании возникновения обязанности по их уплате лежат не только юридические факты, основанные на материальных нормах налогового права, которые мы перечислили выше. Законодательство о налогах и сборах содержит также юридические факты, влекущие возникновение обязанности по уплате поимущественных налогов, которые основаны на процедурных нормах налогового права.

Процедурным основанием возникновения налоговой обязанности у физических лиц в отношении поимущественных окладных налогов является

формирование и направление налогоплательщикам - физическим лицам налогового уведомления, то есть вручение налогового уведомления – это процедурный момент института налоговой обязанности.

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.

По нашему мнению, налоговое уведомление – процедурный документ, являющийся актом применения налогово-правовой нормы (актом индивидуального регулирования), в котором определяются суммы поимущественных окладных налогов, подлежащих уплате физическими лицами, указываются объекты налогообложения, налоговая база, срок уплаты налогов, а также сведения, необходимые для перечисления налогов в бюджетную систему Российской Федерации. То есть в налоговом уведомлении фактически содержится волевое решение органа власти (должностного лица), выраженное в предложении уплатить налог в определенной сумме и в определенный срок, без которого не может возникнуть налоговое правоотношение.

Вручение налогового уведомления имеет важное значение для обеспечения возможности последующего судебного взыскания с физического лица недоимок, пеней и штрафов, поскольку выступает доказательством возникновения у налогоплательщика - физического лица обязанности уплатить поимущественные налоги, что относится к юридически значимым обстоятельствам для правильного решения судебных споров по требованиям

налоговых органов о взыскании с физических лиц недоимок по поимущественным налогам, пеней и штрафов за их неуплату. Исходя из этого, значение процедуры по формированию, направлению и вручению налогоплательщику налогового уведомления настолько велико, что несоблюдение налоговым органом всех указанных последовательных действий имеет весьма серьезные последствия: у налогоплательщика - физического лица не возникнет обязанность уплатить налог и, как следствие, у налогового органа утрачиваются основания для судебного взыскания недоимки по налогу.

Возникновение налоговой обязанности у физических лиц обеспечивается взаимозависимостью и взаимосвязью действия целого ряда принципов налогообложения, имеющих как материальный, так и процедурный характер. В качестве материального принципа можно назвать принцип равенства налогообложения, обеспечивающий обязательное законодательное основание для установления обязанности каждого уплачивать налоги (ст. 57 Конституции РФ). Процедурный принцип можно определить, как законодательно закрепленную последовательность совершения действий по формированию и направлению физическим лицам налоговых уведомлений.

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) рассмотрена роль соблюдения соответствующих процедур исчисления налога для возникновения обязанности по уплате соответствующе налога. Поскольку определения 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.

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 и рассрочки 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.

По нашему мнению, правовая природа правоотношений по предоставлению отсрочки и рассрочки в большей степени носит бюджетный, а не налоговый характер. Данный вывод основан на том, что предоставление отсрочки и рассрочки имеет возмездный характер, поэтому их следует рассматривать как разновидность бюджетного кредита (ст. 93.2 Бюджетного кодекса РФ), предоставленного за счет соответствующего бюджета.

Полагаем, что перерасчет поимущественных налогов физических лиц, основания осуществления которого предусмотрены законом, по своей правовой природе является формой изменения налоговой обязанности физических лиц. При этом налоговая обязанность физического лица изменяется с момента получения налогового уведомления, содержащего сведения о пересчете суммы налогов, что является юридическим фактом, имеющим существенное значение при разрешении судебных споров, связанных с оспариванием подлежащих уплате сумм налога с учетом перерасчета.

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 посредством

перечисления денежных средств в соответствующие бюджеты или целевые фонды.

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

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. Обозначенные пробелы создают трудности правового регулирования налоговых правоотношений с участием несовершеннолетних детей, приводят к использованию в публичной правовой отрасли, каковой является финансовое право (налоговое право – подотрасль финансового права), несвойственного ему института аналогии закона – традиционного института гражданского права.

В отсутствие правового регулирования вопросов уплаты налогов законными представителями за несовершеннолетних налогоплательщиков финансовые и налоговые органы сформировали позицию, в соответствии с которой законные представители осуществляют полномочия 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.

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.

В частности, к иным обстоятельствам относятся прекращение налоговой обязанности вследствие: отмены налога, сбора или страховых взносов; исполнения обязанности по уплате налогов, сборов и (или) страховых взносов поручителем за налогоплательщика; исполнения обязанности налогоплательщика по уплате налогов, сборов и (или) страховых взносов

третьими лицами; принудительного взыскания налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица; исполнения обязанности по уплате налогов (сборов) опекуном за недееспособного налогоплательщика; исполнения обязанности по уплате налогов (сборов) лицом, уполномоченным органом опеки и попечительства, за безвестно отсутствующего налогоплательщика; признания налоговой задолженности безнадежной к взысканию вследствие истечения установленного срока для его взыскания и списание безнадежных долгов по налогам; признания судом налоговой задолженности безнадежной к взысканию вследствие вынесения определения об отказе в восстановлении пропущенного срока для подачи иска в суд; признания налоговой задолженности безнадежной к взысканию и списание долгов вследствие проведения налоговой амнистии; осуществления зачета суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей; осуществления зачета суммы налога, подлежащей возмещению, в счет погашения недоимки и задолженности по пеням и (или) штрафам по косвенному налогу; осуществление зачета суммы единого налогового платежа физического лица в счет уплаты налогов, подлежащих уплате физическим лицом, на основании самостоятельного решения налоговым органом о зачете и др.

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 обстоятельствах является одним из оснований прекращения налоговой обязанности физического лица. В целях возможности прекращения налоговой обязанности по этому основанию представляется необходимым: *во-первых*, п. 3 ст. 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 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» 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, сформировавшиеся к уплате до 1 января 2015 года включительно».

Признание налоговой задолженности безнадежной к взысканию и списание долгов вследствие проведения мероприятий, имеющих все признаки налоговой амнистии, также выступает основанием для прекращения налоговой обязанности. Представляется, что проведение мероприятий, имеющих все признаки налоговой амнистии, в целях прекращения налоговой обязанности физических лиц сталкивается с определенными трудностями вследствие отсутствия в законодательстве четких критериев (признаков) и определения понятия «налоговая амнистия», что приводит к неверному пониманию сущности и юридической природы этих явлений и их ошибочному истолкованию в правоприменительной деятельности.

Последствием неисполнения налоговой обязанности является применение к нарушителям мер государственного принуждения, одной из форм которых является *налоговая ответственность* за совершение налогового правонарушения.

Неисполнение в установленный срок налоговой обязанности посредством невнесения в соответствующий бюджет или целевой фонд суммы налога, сбора или страховых взносов признается законодательством о налогах и сборах налоговым правонарушением. Сумму налога, сумму сбора или сумму страховых взносов, не внесённую в установленный законодательством о налогах и сборах срок, называют недоимкой.

С правовой точки зрения *недоимка* – сумма задолженности по тому или иному виду налога, сбора или страхового взноса, не поступившая в бюджет или целевой фонд государства в результате противоправных действий налогоплательщика.

Пропуск физическим лицом срока уплаты налога, сбора или страховых взносов влечет возникновение недоимки по указанным обязательным платежам. К физическому лицу, допустившему возникновение недоимки по налогу, сбору или страховым взносам, применяется наказание в форме лишения имущественного характера, которые выражаются в форме штрафа или пени.

3. В результате анализа множества теоретических подходов по вопросу определения места налогового права в системе российского права нам представляется предпочтительным вариант, определяющий налоговое право, как подотрасль финансового права.

Представляется правильным рассматривать систему налогового права, как состоящую из Общей и Особенной части. Применительно к физическим лицам нормы Общей части налогового права определяют особый нормативно установленный порядок реализации досудебной процедуры принудительного взыскания недоимок, пеней и штрафов.

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.

Нами делается вывод о том, что сформировался институт права – принудительного исполнения налоговых обязанностей физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями¹, который представляет собой систему принципов и норм как материального, так и процессуального права. При реализации принудительного исполнения 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.

¹ Далее – физические лица.

4. В налоговых правоотношениях по взысканию недоимок, пеней и штрафов отчетливо прослеживаются основные признаки материального правоотношения, связанного с формированием публичных фондов денежных средств соответствующих публично-правовых образований.

Материальные правоотношения всегда первичны по отношению к процессуальным. Процессуальное налоговое правоотношение является своеобразным вынужденным продолжением отношения материального, в его рамках удовлетворяется материально-правовое притязание государства.

Процессуальное налоговое правоотношение регламентируется процессуальными нормами налогового права, которые призваны соблюсти баланс частных и публичных интересов: с одной стороны, они устанавливают правовые рамки для всех сторон налоговых правоотношений (для налогового органа, налогоплательщиков, плательщиков сборов и страховых взносов), ограничивая их произвол, с другой – обеспечивают им юридические средства защиты законных прав и интересов.

Неисполнение налогоплательщиком - физическим лицом своей налоговой обязанности влечет применение к нему принудительных мер по взысканию недоимки, пени и штрафа. 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.

Физические лица, имеющие статус налогоплательщика, плательщика сборов или плательщика страховых взносов, в рамках материальных налоговых правоотношений по принудительному исполнению налоговой обязанности обязаны претерпевать применяемые к ним меры налогово-процессуального принуждения по взысканию недоимки, пени и штрафа.

Принудительная процедура взыскания недоимок, пеней и штрафов с физического лица, как всякая длящаяся деятельность, должна быть обеспечена регламентированными организационными и процедурными формами,

позволяющими обеспечить обоснованность, законность и обеспеченность действий по принудительному взысканию. Реализация права государства на применение принудительных мер исполнения налоговой обязанности обеспечивается охранительными налоговыми процедурами (налоговым процессом).

Исходя из места налогового процесса в системе российского права, представляется правильным определить: *налоговый процесс* как часть финансового процесса – это сложный институт общей части налогового права, материальные и процессуальные принципы и нормы которого регулируют процедурную деятельность налоговых органов по применению мер налогового принуждения и разрешению налоговых споров, направленную на формирование налоговых доходов соответствующих бюджетов публично-правовых образований и бюджетов внебюджетных фондов.

Чтобы налогово-процессуальные правоотношения возникали, изменялись и прекращались, необходимы взаимосвязанные юридические факты, определяющие их развитие. В качестве юридических фактов в налоговых процессуальных правоотношениях выступают: юридически значимые процессуальные действия; соответствующее материальное налоговое правоотношение; юридические состояния; юридические события; процессуальные акты – документы. К юридическим фактам, предопределяющим налоговые процессуальные правоотношения, относят также законные сроки, адресованные налоговому органу.

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. Наличие этих составляющих определяет содержание налогового процесса.

Острые научные дискуссии ведутся по вопросу разграничения понятий «процесс» и «процедура». По нашему мнению, *налоговая процедура* – правовая форма разнообразной налогово-процессуальной деятельности,

обеспечивающая реализацию норм материального права, имеющая особый нормативно установленный порядок осуществления.

Для целей настоящего исследования к определению понятия налоговый процесс предпочтительным является узкий подход, исходя из которого *налоговый процесс* – особый регламентированный порядок применения охранительных налогово-правовых норм.

Реализация налоговых процедур осуществляется в определенной процессуальной форме в зависимости от конкретных обстоятельств. Эта процессуальная форма – процессуальное налоговое производство.

На основе проведенного исследования представляется правильным определить: *налоговое производство* – процессуальная форма определенных типов процедурных правоотношений, включающая организационную деятельность в сфере налогообложения, определяющую процессуальный порядок профессионального разбирательства индивидуально-конкретных дел, например, разбирательство по делам о привлечении к налоговой ответственности; разбирательство по делам об обжаловании актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц.

Налоговые процедуры подразделяются на следующие типы производств: учетное производство, корректирующее производство, контрольное производство, юрисдикционное производство (налоговый процесс).

Любая процедурно-процессуальная деятельность имеет последовательное и специализированное разграничение на стадии. Это обусловлено особенностью поведения участников правоотношений, поставленными и реализуемыми целями.

Проведенное исследование позволяет сформировать собственное мнение и определить: *стадия налогового процесса* – относительно отграниченная часть налоговой процедуры или налогового производства, объединенная совокупностью процессуальных форм, методов, действий, направленных на достижение определенной самостоятельной цели. В качестве характерных стадий любого процесса последовательно можно выделить стадию анализа

ситуации; стадию принятия решения; стадию исполнения решения, а в некоторых случаях появляется стадия пересмотра решения.

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 налоговым отношениям и реализуется вне рамок налогового процесса.

5. Налоговая задолженность, по своему содержанию включает сумму задолженности по налогам, сборам, страховым взносам (недоимку) и сумму задолженности по пеням и штрафам. Принудительные меры по взысканию налоговой задолженности применяются последовательно и включают два этапа. *Первый этап* представляет собой обязательную досудебную налоговую процедуру по принудительному взысканию недоимок, пеней и штрафов с физического лица, 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.

Первый этап – досудебная налоговая процедура по принудительному взысканию налоговой задолженности с физического лица состоит из двух последовательных стадий, включающих ряд определенных процедурных действий, в том числе действий по составлению и направлению налогоплательщику - физическому лицу определенных процедурных документов. *Первая стадия* досудебной налоговой процедуры по принудительному взысканию недоимок, пеней и штрафов с физического лица – это подготовительная стадия. На этой стадии осуществляется анализ поведения физического лица - налогоплательщика. В результате анализа

выявляется факт неисполнения физическим лицом налоговой обязанности, который фиксируется выявлением недоимки. Выявление у физического лица недоимки по налогам является основанием для составления процедурного документа – требования об уплате налога. *Вторая стадия* налоговой процедуры по принудительному взысканию налоговой задолженности с физического лица – это стадия выставления требования об уплате налога. В рамках этой стадии формируется и направляется физическому лицу требование об уплате налога с соблюдением процессуальных сроков, а также осуществляется анализ действий физического лица по его исполнению, разрешаются возникшие разногласия.

Направление требования об уплате налога (пени, штрафа) - важная стадия досудебной налоговой процедуры по принудительному взысканию недоимок, пеней и штрафов с физических лиц. При взыскании с физических лиц поимущественных налогов (земельного налога, налога на имущество физических лиц и транспортного налога) требуется еще один процедурный документ, без направления которого выставление требования об уплате налога является бессмысленным. Это налоговое уведомление. Таким образом, для реализации процедуры принудительного взыскания недоимок, пеней и штрафов с физических лиц необходимо учитывать требования отраслевых принципов и норм права в части исчисления поимущественных налогов, уплачиваемых физическими лицами, и в части соблюдения порядка направления требований по уплате налога.

Второй этап применения принудительных мер по взысканию с физических лиц налоговой задолженности – судебное производство по взысканию недоимок, пеней и штрафов за счет имущества налогоплательщика - физического лица начинается со стадии формирования и направления в суд заявления о взыскании с физического лица недоимки (пени, штрафа). Этот этап появляется тогда, когда налогоплательщик - физическое лицо не выполняет требование об уплате налога в течение определенного законом срока или срока, указанного в самом требовании. На данной стадии необходимо соблюдать

процессуальные сроки, установленные для направления в суд заявлений о взыскании недоимки (пени, штрафа).

Анализ национальных правовых актов и правоприменительной практики позволяет сделать вывод, что законодательство о налогах и сборах сложно и неоднозначно регулирует процедуру реализации налоговыми органами полномочий по принудительному исполнению налоговых обязанностей, а также обусловленные этим юридически значимые действия, связанные с выявлением недоимок по налогам, сборам и страховым взносам в отношении физических лиц; с извещением налогоплательщиков-физических лиц о неуплаченной сумме налога, сумм сбора или суммы, а также с извещением об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога; с выполнением досудебных процедур разрешения разногласий с налогоплательщиками; с соблюдением сроков реализации процедур принудительного взыскания с физических лиц недоимок по налогам, сборам и страховым взносам, пеней и штрафов.

Анализ правоприменительной практики по взысканию с физических лиц обязательных платежей и санкций свидетельствует о возможности отказа от судебного порядка взыскания и переходу к внесудебному порядку взыскания с физических лиц налоговой задолженности.

Реализация внесудебного порядка взыскания налоговой задолженности с физических лиц основана на следующей правовой позиции. Применительно к налоговым отношениям, неуплата или неполная уплата налогоплательщиком сумм налога (сбора, страховых взносов) признается законодательством о налогах и сборах налоговым правонарушением (ст. 122 НК РФ), следовательно, влечет причинение вреда публично-правовому образованию, в результате чего публично-правовое образование как потерпевшее лицо лишается возможности получить налоговые поступления в бюджет от налогоплательщика, обязанного их предоставить, при этом налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью принадлежащих ему денежных средств, которая подлежит уплате в бюджет, а налоговые

органы наделены полномочиями на применение государственного принуждения в форме принудительного взыскания налоговой задолженности с налогоплательщика, допустившего неуплату обязательных платежей, т.е. по сути речь идет об изъятии имущества налогоплательщика вследствие совершения им налогового правонарушения.

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 силу специфики совершения налоговых правонарушений, определенных ст. 122 НК РФ, и мер налогового принуждения, применяемых к правонарушителям, введение бесспорного порядка взыскания налоговой задолженности с физических лиц направлено на оптимизацию расходов на проведение формальных публичных и судебных процедур по взысканию обязательных платежей и санкций.

6. Рассмотрение дел о принудительном взыскании недоимок, пеней и штрафов с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, находится в компетенции судов общей юрисдикции на основании Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации.

Порядок взыскания налоговой задолженности за счет имущества налогоплательщика - физического лица, а также давность такого взыскания определяется нормами Налогового кодекса РФ (ст. 45, 48, 59, 115). Давность взыскания налоговой задолженности – это сложносоставное явление, поскольку состав налоговой задолженности охватывает сразу несколько налоговых платежей, имеющих различную правовую природу: задолженность по налогам, сборам, страховым взносам (недоимки) и пеням и задолженность по налоговым санкциям (штрафам). В отношении этих платежей давность их взыскания определяется разными нормами. Так, срок для взыскания задолженности по налогам, сборам и страховым взносам (недоимки) и пени определяется ст. 48 НК РФ, срок давности взыскания налоговых санкций (штрафов) регламентируется ст. 45 и 115 НК РФ.

В совокупности срок давности взыскания штрафов и сроки давности взыскания недоимок и пеней образуют *давность взыскания налоговой задолженности* – отдельный вид налогово-правовой давности, наряду с другими видами налогово-правовой давности, закрепленными в законодательстве о налогах и сборах.

Применительно к физическим лицам Налоговый кодекс РФ (п. 2, 3 ст. 48; пп. 4.1. п. 1 ст. 59) содержит значительную раздробленность сроков давности взыскания налоговой задолженности, которые дифференцируются на специальные сроки по различным основаниям, что значительно усложняет идентификацию сроков давности взыскания. Такой подход законодателя к установлению сроков давности взыскания трудно признать правильным, рациональным и справедливым.

Введение в Налоговый кодекс РФ правил о восстановлении сроков давности взыскания налоговой задолженности привело к возникновению ряда серьезных вопросов и проблем, как в правоприменительной практике, так и в доктрине. Во-первых, это связано с тем, что законодательно не закреплена даже минимальный и открытый перечень обстоятельств, позволяющий судам признавать уважительными причины его восстановления. Во-вторых, возможность восстановления срока давности взыскания налоговой задолженности противоречит классическому подходу к институту давности, который выработан в римском праве и в российском праве дореволюционного периода; искажает правовую природу срока давности, а это приводит к снижению эффективности действия всего правового института давности и потере его смысла.

Срок давности, определенный ч. 2 ст. 48 НК РФ, – институт законодательства о налогах и сборах, стоит в одном ряду с институтом процессуальных сроков процессуального законодательства и институтом сроков исковой давности гражданского законодательства. Институт сроков давности как самостоятельный институт налогового права имеет публичный характер, к нему неприменимы принципы и нормы других институтов. Восстановление срока давности налоговым органом невозможно в силу его публичной природы, поскольку в правоотношениях, где государство может воздействовать на налогоплательщика всем своим административным ресурсом, нарушается баланс публичных и частных интересов. Представляется, что справедливое соблюдение баланса частных и публичных интересов может обеспечить только законодательное закрепление прав и обязанностей сторон налоговых правоотношений в сбалансированном объеме.

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.

Приказное производство (гл. 11.1. КАС РФ) в отличие от искового производства является специальной формой административного судопроизводства.

Процедура приказного производства предполагает отсутствие спора между сторонами дела, которые именуются как «взыскатель» и «должник», чем подчеркивается бесспорность требования взыскателя. Если должник не возражает, мировой судья через 28 дней с даты поступления в суд заявления о выдаче судебного приказа выдает вступивший в законную силу судебный приказ, готовый для направления к исполнению.

В качестве достоинств специальной процедуры взыскания обязательных платежей и санкций можно отметить достаточно короткие сроки вынесения судебного приказа; возможность не получать исполнительный лист; возможность, минуя получение судебного приказа, инициировать его отправку на исполнение в службу судебных приставов; снижение временных издержек у суда и у налогового органа.

Кроме достоинств, у приказного производства имеются и недостатки. *Во-первых*, приказной порядок административного судопроизводства ограничивает конституционные гарантии на судебную защиту, т.к. у должника отсутствует возможность представлять свои доводы, возражения и доказательства в суде в свою защиту. *Во-вторых*, невозможность предоставления должником доказательств в свою защиту в рамках приказного производства нарушает принцип равенства сторон, установленный ст. 8 КАС РФ. *В-третьих*, в приказном производстве предполагается наличие определенной презумпции правоты налогового органа, поскольку у мирового судьи отсутствуют процессуальные возможности проверить достоверность представленного расчета задолженности и другие сведения, содержащиеся в заявлении о выдаче судебного приказа. *В-четвертых*, формулировка п. 9 ч. 2 ст. 123.3 КАС РФ «иные документы, подтверждающие обоснованность требований взыскателя», регламентирующего содержательную часть заявления о выдаче судебного приказа, воспринимается неоднозначно и

порождает правовую неопределенность. Данная неопределенность права может быть использована налоговым органом в спорных ситуациях, когда недоимка возникает искусственно, вследствие несовершенства учета и контроля обязательных платежей в отношении каждого налогоплательщика внутри налоговых органов либо в иных органах государственной власти. *В-пятых*, начало течения 20-дневного срока на представление возражений на судебный приказ начинается не с момента получения должником копии этого судебного приказа или с получением судом доказательства о невозможности доставить судебную корреспонденцию должнику, а начинает свое течение этот срок со дня направления судебного приказа должнику. Представляется, что данный срок не учитывает сроки доставки, вручения и хранения почтовых отправлений, которые могут значительно сократить предусмотренный 20-дневный срок на подачу возражений на судебный приказ. *В-шестых*, нет определенности в установлении момента вступления судебного приказа в законную силу. Из системного толкования гл. 11.1 КАС РФ следует, что судебный приказ вступает в законную силу, если в течение двадцати дней со дня направления копии судебного приказа должнику последним не представлены возражения. Фактически судебный приказ вступает в законную силу еще до того, как на него в суд может поступить возражение, поданное в установленный законом срок.

Упрощенное (письменное) производство (гл. 33 КАС РФ), несмотря на кажущуюся простоту, вызывает определённые вопросы и трудности. Так, остается неясным момент (день), с которого следует начинать исчислять срок для представления доказательств, возражений, документов. В частности, суд уполномочен: назначать срок для представления сторонами, прокурором в суд возражений и дополнительных документов; продлевать ранее установленный срок представления возражений и документов; устанавливать новый срок для представления доказательств, возражений, документов. При назначении судом указанных сроков возникает вопрос: исчислять эти сроки со дня вручения либо

направления копии соответствующего определения административному ответчику, либо со дня вынесения такого определения судом.

В порядке *искового производства* административное исковое заявление о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица подается налоговым органом (таможенным органом), если имеется спор о праве.

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 практике судов длительное время не был определен вопрос о том, в каком производстве должны реализовать налоговые органы свое право на принудительное взыскание обязательных платежей, перешедших в порядке правопреемства к наследникам по причине смерти налогоплательщика. Проблема заключается в том, что необходимо найти правильный ответ на ряд важных вопросов: что должно лежать в основе определения вида судопроизводства, какие отраслевые принципы и нормы, а именно принципы и нормы налогового права или принципы и нормы гражданского права, определяющие институт правопреемства. По нашему мнению, определяющим является основание, по которому возникает у правопреемников (наследников) обязанность уплачивать за наследодателя обязательные платежи. Подтверждает правильность этого подхода правоприменительная практика, согласно которой требования налоговых органов о взыскании задолженности по налогам с наследников умерших граждан-налогоплательщиков подлежат рассмотрению в порядке гражданского судопроизводства.

Представляет интерес еще одна проблема, соприкасающаяся с вопросами взыскания сумм налогов с физических лиц в случае необоснованной реализации налогоплательщиками - физическими лицами прав на налоговые льготы. Данная проблема обусловлена отсутствием правового регулирования правоотношений, возникающих в связи с восстановлением нарушенных прав публично-правовых образований в случаях, когда налогоплательщики в нарушение правовых актов реализуют право на получение налоговой льготы, следствием чего налоговыми органами стала широко внедряться практика квалификации незаконно полученных налоговых льгот в качестве недоимок с начислением пеней и штрафов. Это приводит к необоснованному привлечению физических лиц - налогоплательщиков к налоговой ответственности и иным видам ответственности. Наиболее наглядно это можно видеть на примере налогового имущественного вычета, предоставленного налогоплательщику при условии, что объективных оснований на его получение у него не имелось, как в результате совершения ошибок самими налогоплательщиками, так и ошибок налоговых органов.

Отсутствие специальных принципов и норм налогового права, регламентирующих возмещение ущерба, причиненного бюджету публично-правового образования неуплатой организацией налогов, стало причиной появления новой тенденции в практике налогового применения. В частности, налоговыми органами стали активно применяться гражданско-правовые нормы об ответственности за причинение вреда (деликтная ответственность) при разрешении налоговых споров, с помощью которых ответственность за неуплату организацией налоговых платежей перекладывается на руководителя, учредителя либо иное должностное лицо, ответственное за надлежащее исполнение организацией налоговой обязанности. Данная практика является небесспорной.

На наш взгляд, проблема могла бы быть решена путем установления субсидиарной ответственности руководителей, учредителей и других обязанных должностных и (или) контролирующих лиц организации за

неисполнение организацией налоговой обязанности путем внесения в Налоговый кодекс отдельной главы, определяющей основания привлечения к субсидиарной ответственности указанных лиц за налогоплательщика-организации. Как вариант, основанием для возникновения субсидиарной ответственности у руководителя организации за неуплату организацией налогов можно определить факт вынесения приговора по уголовному делу по обвинению в уклонении от уплаты налогов либо совершении других налоговых преступлений, повлекших налоговую недоимку у организации. В этом случае, если в рамках уголовного дела будет установлено лицо, которое действительно виновно в неисполнении налоговой обязанности организацией-налогоплательщиком, у налогового органа уже будут предусмотрены действующим законодательством о налогах и сборах полномочия на принудительное взыскание недоимок, пеней и штрафов с причинителя вреда.

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.

Основания для отказа в принудительном исполнении налоговой обязанности с физических лиц, как предусматриваемые 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, позволили выявить имеющиеся в законодательстве противоречия, создающие препятствия для реализации положений закона, определение момента формирования недоимки, подлежащей списанию, и момента определения суммы штрафов, подлежащей списанию.

Анализ национальных правовых актов и правоприменительной практики позволил сделать вывод об 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.

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. 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.

БИБЛИОГРАФИЯ**ПРАВОВЫЕ АКТЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ, от 14.03.2020 №1-ФКЗ) // Режим доступа СПС КонсультантПлюс.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ // СЗ РФ. 1994. № 32. Ст. 3301.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ // СЗ РФ. 1996. № 5. Ст. 410.
4. Семейный кодекс Российской Федерации от 29.12.1995 № 223-ФЗ // СЗ РФ. 1996. № 1. Ст. 16.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.
7. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 № 197-ФЗ // СЗ РФ. 2002. № 1 (ч. 1). Ст. 3.
8. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ // СЗ РФ. 1996. № 25. Ст. 2954.
9. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.
10. Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14.11.2002 № 138-ФЗ // Российская газета. 20.11.2002. № 220.
11. Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 08.03.2015 № 21-ФЗ // СЗ РФ. 2015. № 10. Ст. 1391.

12. Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» // Бюллетень нормативных актов. 1992. № 1.
13. Федеральный закон от 16.07.1999 №165-ФЗ «Об основах обязательного социального страхования» // Российская газета. 21.07.1999. № 139.
14. Федеральный закон от 15.12.2001 № 167 – ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» // Российская газета. 20.12.2001. № 247.
15. Федеральный закон от 31.05.2002 № 62-ФЗ «О гражданстве Российской Федерации» // Российская газета. 05.06.2002. № 100.
16. Федеральный закон от 27.07.2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // Российская газета. 29.07.2006. № 165.
17. Федеральный закон от 29.12.2006 №255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» // Российская газета. 31.12.2006. № 297.
18. Федеральный закон от 30.12.2006 № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами» // Российская газета. 31.12.2006. № 297.
19. Федеральный закон от 02.10.2007 № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве» // СЗ РФ. 2007. № 41. Ст. 4849.
20. Федеральный закон от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования»// Российская газета. 28.07.2009. № 137.
21. Федеральный закон от 28.11.2009 № 283-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Российская газета. 30.11.2009. № 227.

22. Федеральный закон от 27.11.2010 № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации» // Российская газета. 29.11.2010. № 269.

23. Федеральный закон от 29.11.2010 №326-ФЗ «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2010. № 49. Ст. 6422.

24. Федеральный закон от 21.11.2011 № 330-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, статью 15 Закона Российской Федерации «О статусе судей в Российской Федерации» и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации»// Российская газета. 26.11.2011. № 266с.

25. Федеральный закон от 02.07.2013 № 153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // Российская газета. 05.07.2013. №145.

26. Федеральный закон от 04.11.2014 № 347-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2014. № 45. Ст. 6157.

27. Федеральный закон от 08.03.2015 № 22-ФЗ «О введении в действие Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации» // СЗ РФ. 2015. № 10. Ст. 1392.

28. Федеральный закон от 08.03.2015 № 23-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с введением в действие Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации» // Российская газета. 13.03.2015. №15.

29. Федеральный закон от 08.06.2015 № 140-ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Российская газета. 10.06.2015. № 124.

30. Федеральный закон от 03.07.2016 № 243-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Российская газета. 04.07.2016. № 276с.

Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование» // Российская газета. 06.07.2016. № 146.

31. Федеральный закон от 30.11.2016 № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2016. № 49. Ст. 6844.

32. Федеральный закон от 29.07.2017 № 266-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О несостоятельности (банкротстве)» и Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях» // Российская газета. 04.08.2017. № 172.

33. 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. 31.12.2017. № 297с.

34. Федеральный закон от 29.07.2018 № 232-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с совершенствованием налогового администрирования» // СЗ РФ. 2018. № 31. Ст. 4821.

35. Федеральный закон от 03.08.2018 № 334-ФЗ «О внесении изменений в статью 52 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Российская газета. 08.08.2018. № 172.

36. Федеральный закон от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» // Российская газета. 30.11.2018. № 270.

37. Федеральный закон от 29.09.2019 № 325-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Российская газета. 02.10.2019. № 220.

38. Указ Президента РФ от 27.10.1993 № 1773 «О проведении налоговой амнистии в 1993 году» (Утратил силу) // Российская газета. 02.11.1993. № 204.

39. Постановление Правительства РФ от 23.09.2019 № 1238 «О распоряжении имуществом, обращенным в собственность государства» // СЗ РФ. 2019. № 39. Ст. 5437.

40. Приказ Минфина России от 06.07.1999 № 43н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) // Экономика и жизнь. 1999. № 35.

41. Приказ Минфина России от 12.11.2013 № 107н (ред. от 05.04.2017) «Об утверждении Правил указания информации в реквизитах распоряжений о переводе денежных средств в уплату платежей в бюджетную систему Российской Федерации» // Российская газета. 24.01.2014. № 15.

42. Приказ ФНС России от 31.05.2007 № ММ-3-06/338@ «Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах» (Утратил силу) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2007. № 34.

43. Приказ ФНС РФ от 28.12.2010 № ММВ-7-6/773@ «Об утверждении Формата документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах» (Утратил силу) // Российская газета. 22.04.2011. № 87.

44. Приказ ФНС России от 03.10.2012 № ММВ-7-8/662@ «Об утверждении форм документа о выявлении недоимки, требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа, процентов, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и мер взыскания задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему Российской Федерации» // Российская газета. 24.12.2012. № 296.

45. Приказ Генпрокуратуры России № 286, ФНС России ММВ-7-2/232@, МВД России, СК России от 08.06.2015 «Об утверждении Инструкции по организации контроля за фактическим возмещением ущерба, причиненного налоговым преступлением». (Документ опубликован не был) Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

46. Приказ ФНС России от 07.09.2016 № ММВ-7-11/477@ «Об утверждении формы налогового уведомления» // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 29.09.2016.

47. Приказ ФНС России от 07.11.2018 № ММВ-7-2/628@ «Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, требований к документам, представляемым в налоговый орган на бумажном носителе, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации)» // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 24.12.2018.

48. Приказ ФНС России от 14.12.2018 № ММВ-7-8/804@ «Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при осуществлении зачета и возврата суммы единого налогового платежа физического лица, и формата представления заявления о возврате денежных средств, перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации в качестве единого налогового платежа физического лица, в электронной

форме» // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 15.01.2019.

49. Приказ ФНС России от 14.08.2020 № ЕД-7-8/583@ (ред. от 01.06.2021) «Об утверждении форм документа о выявлении недоимки, требований об уплате (возврате) налогов, сборов, страховых взносов, пени, штрафов, процентов, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и взыскании задолженности по указанным платежам»// Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 14.09.2020.

50. Приказ Министерства образования и науки РФ от 21.05.2010 № 17337 «Об утверждении и введении в действие Федерального государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования по направлению подготовки 030900 Юриспруденция (квалификация (степень) «бакалавр») // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2010. № 26.

51. Приказ ФГУП «Почта России» от 07.03.2019 № 98-п «Об утверждении Порядка приема и вручения внутренних регистрируемых почтовых отправлений». (Документ опубликован не был). Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

МЕЖДУНАРОДНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

52. Совместная Конвенция Совета Европы и ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам (ETS № 127) (Заключена в г. Страсбурге 25.01.1988). Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

53. Директива Совета Европейского союза 2003/48/ЕС от 3 июня 2003 г. «О налогообложении дохода от накопления сбережений в форме выплаты процентов» // Official Journal of the European Union 26.06.2003. L 157.

РАЗЪЯСНЕНИЯ ФЕДЕРАЛЬНЫХ ОРГАНОВ ВЛАСТИ

54. Письмо МНС РФ от 11.04.2000 № ФС-6-09/272 «О порядке оформления налогоплательщиками платежных документов» // Нормативные акты по финансам, налогам, страхованию и бухгалтерскому учету. 2000. № 6.

55. Письмо МНС РФ от 05.05.2000 № АС-6-09/352@ «О порядке отражения в лицевых счетах плательщиков отсроченных (рассроченных) и приостановленных к взысканию сумм задолженности по налогам». Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

56. Письмо ФНС РФ от 23.04.2009 № 3-5-04/495@) «Об исчислении и уплате НДФЛ родителем (опекуном, попечителем) как законным представителем несовершеннолетнего ребенка в возрасте до 18 лет, получившего в дар от своей прабабушки часть ее квартиры». Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

57. Письмо ФНС России от 01.12.2016 № БС-4-21/22888@ «О перерасчетах налогов на имущество физических лиц» (Утратило силу). Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

58. Письмо ФНС России от 09.01.2018 № СА-4-18/45@ «О направлении для использования в работе постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 08.12.2017 № 39-П». Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

59. Письмо ФНС России от 06.08.2018 № БС-4-21/15191@ «Об изменении порядка налогообложения имущества в связи с опубликованием ряда федеральных законов» // Солидарность. 2018. № 30.

60. Письмо ФНС России от 12.12.2019 № БС-4-21/25601 «Об ограничении перерасчета местных налогов, предусмотренном пунктом 2.1 статьи 52 Налогового кодекса Российской Федерации». Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

61. Письмо УФНС РФ по г. Москве от 09.08.2007 № 28-10/076242@ «О налогообложении НДФЛ суммы подарка за участие в конкурсе». Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

62. Письмо УФНС РФ по г. Москве от 15.01.2010 № 20-14/4/002290@ «Об обложении НДФЛ дохода в виде полученного несовершеннолетним ребенком недвижимого имущества в порядке дарения». Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

63. Письмо УФНС России по г. Москве от 16.04.2012 N 20-14/033206@ «Об уплате НДФЛ при одновременной продаже и покупке квартиры несовершеннолетнего ребенка». Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

64. Письмо Минфина России от 09.08.2006 № 08-04-14/4048 «О привлечении Минфина РФ в качестве потерпевшего по уголовным делам в связи с причинением ущерба государству». Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

65. Письмо Минфина России от 16.07.2012 № 03-02-07/1-176. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

66. Письмо Минфина России от 15.02.2018 № 03-15-05/9504 «Об НДФЛ и страховых взносах с суммы вознаграждения по гражданско-правовому договору на оказание юридической помощи, заключенному между физлицами». Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

67. Письмо Минфина России от 15.02.2019 № 03-05-06-01/9456. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

68. Письмо Минфина России от 15.03.2019 № 03-02-07/1/17406. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

69. Письмо Минфина России от 11.12.2019 № 03-05-04-01/96698. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

70. Письмо Минфина России от 25.12.2019 № 03-05-06-02/101682. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

71. Письмо Минфина России от 13.03.2020 № 03-02-02/19402. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

72. Официальное разъяснение отдельных положений Указа Президента Российской Федерации от 27 октября 1993 г. № 1773

«О проведении налоговой амнистии в 1993 году» (утв. ГПУ Президента РФ 28.12.1994 № 8) // СЗ РФ. 1995. №1.

73. Информация ФНС России «О списании долгов по налогам и страховым взносам (налоговая амнистия 2018)». Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

74. Информация ФНС России «ФНС России разъяснила порядок списания задолженности по налогу, исчисленному за 2014 год». Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

НАУЧНАЯ ЛИТЕРАТУРА, МОНОГРАФИИ

75. Алексеев С.С. Проблемы теории права: Основные вопросы общей теории социалистического права. Курс лекций в 2-х томах. Т. 1; / Науч. ред.: Р.К. Русинов; Отв. за вып. В.М. Семенов. Свердловск: Изд-во Свердл. юрид. ин-та, 1972. - 396 с.

76. Алексеев С.С. Право в нашей жизни. Свердловск: Сред.-Урал. кн. изд-во, 1975. - 168 с.

77. Алексеев С.С. Социальная ценность права в советском обществе. М.: Юрид. лит., 1971. - 223 с.

78. Алексеев С.С. Общая теория права. Курс в 2-х томах. Т. 1. М.: Юрид. лит., 1981. - 360 с.

79. Алексеев С.С. Общая теория права. Т.2. М.: Юрид. лит., 1982. - 360с.

80. Алексеев С.С. Теория права. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: БЕК, 1995. - 320 с.

81. Алексеев С.С., Архипов С.И. и др. Теория государства и права. М.: Норма, 1998. - 456 с.

82. Алексеев С.С. Право: азбука – теория – философия. Опыт комплексного исследования. - М.: Статут, 1999. - 712 с.

83. Архипов А.А. Сроки в налоговом праве: Монография. М.: Статут, 2011. - 199 с.

84. Батарин А.А. Правовое регулирование исчисления налога: Монография / Под ред. И.И. Кучерова. М.: Юриспруденция, 2014. - 216 с.
85. Байтин И.М. Сущность права. (Современное нормативное правопонимание на грани двух веков). - 2-е изд., доп. - М.: ООО ИД «Право и государство», 2005. - 544 с.
86. Бегичев Б. К. Трудовая правоспособность советских граждан. М.: Юрид. лит., 1972. - 248 с.
87. Божьев В.П. Уголовно-процессуальные правоотношения. М.: Юрид. лит., 1975. - 176 с.
88. Бюджетное и налоговое правовое регулирование: единство и дифференциация: Монография / [М. В. Карасева и др.]; под ред. М.В. Карасевой. – М.: КноРус, 2012. - 160 с.
89. Братусь С. Н. Юридические лица в советском гражданском праве. // Ученые труды: Понятие, виды, государственные юридические лица. Вып. 12. М.: Юрид. изд-во МЮ СССР, 1947. - 364 с.
90. Братусь С.Н. Субъекты гражданского права. - М.: Госюриздат, 1950. - 367 с.
91. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. и др. Налоговая ответственность: Штрафы, пени, взыскания. М.: «Аналитика-Пресс», 1997. - 176 с.
92. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налоги. Люди. Время ... или Этот безграничный Мир Налогов / Под ред. А.В. Брызгалина. - Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2008. - 576 с.
93. Винницкий Д.В. Налоги и сборы. Понятие. Юридические признаки. Генезис. М., 2002. - 144 с.
94. Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб.: Юрид. центр Пресс, 2003. - 397 с.
95. Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. М.: Норма, 2000. - 192 с.

96. Воеводин Л.Д. Конституционные права и обязанности советских граждан. М.: Изд-во Моск. ун-та, 1972. - 300 с.
97. Волков А.Г., Захарова Р.Ф., Костенко М.Ю. Концепция семейного налогообложения в Российской Федерации. М.: ИГП РАН, 1995.
98. Васянина Е.Л. Фискальное право России: Монография / Под ред. д-ра юрид. наук, проф. С.В. Запольского. М.: КОНТРАКТ, 2013. - 152 с.
99. Галаган И.А. Процессуальные нормы и процессуальные отношения в российском праве // Правовая наука и реформа юридического образования: Сб. науч. трудов. Вып. 6: Юридический процесс: Реформа процедур управления, законодательной деятельности и судебной власти. Воронеж: Издательство Воронежского университета, 1996.
100. Гнетов А.Т. Производство по делам об административных нарушениях. - Омск: Омск. высш. шк. милиции, 1967. - 112 с.
101. Горшенев В.М. Способы и организационные формы правового регулирования в социалистическом обществе. М.: Юрид. лит., 1972. - 258 с.
102. Горбунова О.Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России: Научно-популярная монография. М.: ООО «Издательство «Элит», 2012. - 296 с.
103. Гогин А.А. Теоретико-правовые вопросы налоговой ответственности: Монография / Под общ. ред. Р.Л. Хачатурова. Тольятти: ВУиТ, 2003. - 167 с.
104. Грибанов В.П. Сроки в гражданском праве // Осуществление и защита гражданских прав. М.: Статут, 2000. - 411 с.
105. Гришаев П.И. Объективная сторона преступления // Советское уголовное право: Субъективная сторона преступления. Часть Общая. Вып. 8 / Рашковская Ш.С.; Под ред. М.А. Гельфера, П.И. Гришаева; Отв. ред. Б.В. Здравомыслов. М., 1961. - 47 с.
106. Гуреев В.И. Российское налоговое право: Учебник. М.: Экономика, 1997. - 383 с.

107. Дементьев И.В. Индивидуальные (ненормативные) налоговые правовые акты. Монография / Под ред. М.В. Карасевой. – М.: Ось-89, 2006. – 208 с.
108. Дюрягин И.Я. Применение норм советского права // Сборник ученых трудов. Вып. 30 / Редкол.: Алексеев С.С., Дюрягин И.Я., Корельский В.М., Черданцев А.Ф.; Отв. за вып. В.М. Семенов. Свердловск: Изд-во Свердл. юрид. ин-та, 1974. - 131 с.
109. Евтушенко В.Ф. Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений / Под общ. ред. И.И. Кучерова. М.: Юриспруденция, 2006. - 136 с.
110. Еникеев М. И. Юридическая психология. С основами общей и социальной психологии: Учебник. М.: Норма, 2005. - 640 с.
111. Евстигнеев Е.Н., Викторова Н.Г. Основы налогообложения и налогового законодательства. СПб: «Питер», 2004. – 256 с.
112. Емельянов А.С., Черногор Н.Н., Трошкина Т.Н. Финансово-правовая ответственность. М.: Финансы и статистика, 2004. - 124 с.
113. Запольский С.В. Самофинансирование предприятий. Правовые вопросы. М.: Юрид. лит., 1988. - 160 с.
114. Запорожец С.К. Природа пени в налоговом праве // Финансово-правовая доктрина постсоциалистического государства: Науч. докл. и сообщ. / ИГиП им. В.М.Корецкого НАН Украины; Одесская национальная юридическая академия; Черновицкий национальный ун-т им. Юрия Федьковича. Вып. 1. Черновцы: Рута, 2003. – 360 с.
115. Злобин Н.Н. Налог как правовая категория: Монография. М., 2004. – 254 с.
116. Исаев А.А. Очерк теории и политики налогов. М.: Центр ЮрИнфоР, 2004. - 270 с.
117. Исаков В.Б. Юридические факты в советском праве. М.: Юрид. лит., 1984. - 144 с.

118. Иоффе О.С., Шаргородский М.Д. Вопросы теории права. - М.: Госюриздат, 1961. - 381 с.
119. Канцеров Р.Э. Финансово-правовые аспекты государственного принуждения в механизме валютного регулирования / Канцеров Р.Э. Казань: Познание, 2012. - 132 с.
120. Карасева М.В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект). М.: Юристъ, 2003. - 173 с.
121. Карасева М.В. Финансовые правоотношения. Воронеж: Изд-во ВГУ, 1997. - 304 с.
122. Кинсбургская В.А. Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах. М.: Юстицинформ, 2013. – 204 с.
123. Карасева М.В. Финансовое правоотношение: Монография. М.: Норма, 2001. - 288 с.
124. Кечекьян С.Ф. Правоотношения в социалистическом обществе. Отв. ред. М.С. Строгович. М.: Изд-во АН СССР, 1958. - 187 с.
125. Климова М.А. Налоги для физических лиц: порядок уплаты. М.: Библиотечка «Российской газеты». 2013. Вып. 21. - 192 с.
126. Кирилина В.Е. Особенности процедуры взыскания налогов, сборов, пеней и штрафов с физических лиц // Административные процедуры в экономике: проблемы совершенствования правового регулирования: Монография. СПб.: Изд-во Юрид. факультета СПб. гос. ун-та, 2010. С. 243-248.
127. Копина А.А. Взаимозависимые лица в налоговых правоотношениях: Монография / Под ред. И.И. Кучерова. М.: Юрлитинформ, 2013. - 192 с.
128. Кондрат Е.Н. Правонарушения в финансовой сфере России. Угрозы финансовой безопасности и пути противодействия. М.: Юстицинформ, 2014. - 928 с.

129. Концепции развития российского законодательства / под ред. Т. Я. Хабриевой, Ю. А. Тихомирова, Ю. П. Орловского. - М.: Городец, 2004. - 847 с.
130. Краснов Н.И., Иконицкая И.А. Процессуальные вопросы советского земельного права / Отв. ред. Н.И. Краснова. М.: Наука, 1975. - 151 с.
131. Крашенинников Е.А. К теории права на иск. Ярославль: Изд-во Яросл. ун-та, 1995. - 76 с.
132. Крашенинников П.В. Закон и законотворческий процесс. М.: Статут, 2017. - 160 с.
133. Крохина Ю.А. Бюджетное право и российский федерализм / Под ред. Н.И. Химичевой. М.: Норма, 2001. - 352 с.
134. Крусс В.И. Конституционализация фискально-экономических обязанностей в Российской Федерации: Монография. М.: НОРМА, ИНФРА-М, 2017. - 304 с.
135. Красюков А.В. Безнадежные долги по налогам и сборам: понятие и процедура списания. Монография. М.: Ось-89, 2006. - 208 с.
136. Кучеров И.И., Судаков О.Ю., Орешкин И.А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / Под ред. проф. И.И. Кучерова. М.: ЮрИнфоР, 2001. - 256 с.
137. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты): Монография. М.: ЮрИнфоР, 2009. - 473 с.
138. Кучеров И.И., Шереметьев И.И. Административная ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах. М.: Юриспруденция, 2006. - 128 с.
139. Кучеров И.И. Налоги и криминал. Историко-правовой анализ. М.: Первая образцовая типография, 2000. - 351 с.
140. Кучеров И.И., Кикин А.Ю. Меры налогово-процессуального принуждения. М., 2006. - 128 с.

141. Кучерявенко Н.П. Налоговая процедура: правовая природа и классификация: Монография. Киев, 2009. - 496 с.
142. Кузнеченкова В.Е. Налоговый процесс: теория и проблемы правоприменения: Монография. М.: ООО «ПолиграфОпт», 2004.- 415 с.
143. Лопатникова Е.А. Реализация принципов налогового права / Под ред. И.И. Кучерова. М.: Юриспруденция, 2012. - 160 с.
144. Лейст О.Э. Санкции и ответственность по советскому праву. Теоретические проблемы. М.: Изд-во Моск. ун-та, 1981. - 240 с.
145. Латыпова Е. У. Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов. М.: Юриспруденция, 2006. - 128 с.
146. Лучин В.О. Процессуальные нормы в советском государственном праве. М.: Юрид. лит., 1976. - 168 с.
147. Липинский Д.А. Проблемы юридической ответственности. Монография / Под ред. Р.Л. Хачатурова. СПб.: Юрид. центр Пресс, 2003. – 387 с.
148. Лукьянова Е.Г. Теория процессуального права. М.: НОРМА, 2003. - 240 с.
149. Мотовиловкер Е.Я. Теория регулятивного и охранительного права / Науч. ред. О.Я. Баев. Воронеж: Изд-во Воронеж. ун-та, 1990. - 136 с.
150. Мардасова М.Е. Сроки в налоговом процессе. М.: Инфотропик Медиа, 2016. - 164 с.
151. Мирошник С. В. Источники налогового права: монография. Ростов-на-Дону : Издательство РСЭИ, 2010. – 175 с.
152. Мицкевич А.В. Субъекты советского права. М.: Госюриздат, 1962. - 213 с.
153. Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. СПб., 2002. – 160 с.
154. Нагорная Э.Н. Налоговые споры: оценка доказательств в суде. М.: Юстицинформ, 2009. - 528 с.

155. Очерки налогового-правовой науки современности: Монография / Под общ. ред. Е.Ю. Грачевой, Н.П. Кучерявенко. М.-Харьков: Право, 2013. - 680 с.
156. Осуществление и защита гражданских прав / Грибанов В.П.; Науч. ред. В.С. Ем; Редкол.: Козлова Н.В., Корнеев С.М., Кулагина Е.В., Панкратов П.А. М.: Статут, 2000. 411 с.
157. Ответственность за нарушение финансового законодательства: Науч.-практ. пособие / Абросимов Р.Ю., Акопян О.А., Буркавцова Я.В. и др.; отв. ред. И.И. Кучеров. М: ИЗиСП, ИНФРА-М, 2014. - 225 с.
158. Пионтковский А.А. Учение о преступлении по советскому уголовному праву. Курс советского уголовного права: Общая часть. М.: Госюриздат, 1961. - 666 с.
159. Пронин С.Б., Пронин М.С. Взыскание задолженностей по налогам с организаций. М., 2006. - 216 с.
160. Процессуальные нормы и отношения в советском праве (в «непроцессуальных» отраслях) / Под ред. И.А. Галагана. Воронеж: Изд-во ВГУ, 1985. – 208 с.
161. Протасов В.Н. Основы общеправовой процессуальной теории. М.: Юрид. лит., 1991. - 143 с.
162. Правовое регулирование налогообложения в Российской Федерации / Под ред. А.Н. Козырина. Режим доступа СПС КонсультантПлюс. 2007.
163. Регельсбер Ф. Общее учение о праве / Под ред. Ю.С. Гамбарова. М., 1897. - 298 с.
164. Рукавишникова И.В. Метод финансового права: Монография. М.: ОЛМА-ПРЕСС, 2004. – 288 с.
165. Ренненберг И. Объективная сторона преступления. М.: Госюриздат, 1957. - 88 с.
166. Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права. М., Госюриздат, 1960. - 193 с.

167. Сасов К.А. Налоговое правосудие в решениях Конституционного Суда Российской Федерации: Монография. М.: Норма, 2013. - 256 с.
168. Самощенко И.С. Понятие правонарушения по советскому законодательству. М.: Юрид. лит., 1963. - 286 с.
169. Серегина В.В. Государственное принуждение по советскому праву / Науч. ред. И.А. Галаган. Воронеж: Изд-во Воронежск. ун-та, 1991. - 120 с.
170. Саттарова Н.А. Принуждение в финансовом праве / Под ред. проф. И.И. Кучерова. М.: Изд-во «Юрлитинформ», 2006. - 392 с.
171. Сахаров П.Д. Землеустроительный процесс в СССР. - М.: Юрид. лит., 1968. - 158 с.
172. Система советского социалистического права / Ин-т права Акад. наук СССР. – М.: Юриздат, 1941. - 18 с.
173. Сидорова Е.В. Теоретические основы комплексного правового регулирования: Монография. – М., Юстиция, 2017. - 246 с.
174. Соловьева Н.А. Налоговые вычеты и налоговые льготы: проблемы соотношения и законодательного закрепления: Монография. М.: КНОРУС, 2012. - 216 с.
175. Сорин Н.В. Закон о подоходном налоге. (Выс. утв. 6 апр. 1916 г. Собр. узак. 1916 г., № 106, ст. 838). Текст закона с комментарием. (Объяснительная записка Минист. Фин., Доклады Комиссий Госуд. Думы, примечания составителя, с приложением указателя). Петроград: Т-во по изд. новых законов, 1916. - 141 с.
176. Сорокин В.Д. Административный процесс и административно-процессуальное право. СПб.: Изд-во С.-Петербург. юрид. ин-та, 2002. - 474 с.
177. Старых Ю.В. Усмотрение в налоговом правоприменении / Под ред. М.В. Карасевой. М.: Юриспруденция, 2007. - 176 с.
178. Степанов Д.И., Михальчук Ю.С. Ответственность директора перед корпорацией за причиненные ей убытки в судебной практике. М.: Статут, 2018. - 207 с.

179. Тарасов И.Т., Исаев А.А. Финансы и налоги: Очерки теории и политики. М: Статут, 2004. - 618 с.
180. Теория юридического процесса / Бенедик И.В., Горшенев В.М., Крупин В.Г. и др.; под общ. ред. В.М. Горшенева. Харьков: Вища шк. Изд-во при Харьк. ун-те, 1985. - 192 с.
181. Толстой Ю.К. К теории правоотношения. Л.: Изд-во Ленингр. ун-та, 1959. - 88 с.
182. Тропская С.С. Правовой статус налогоплательщика - физического лица: Монография / Предисл.: К.С. Бельский. - М.: Изд-во МГУ, 2009. - 224 с.
183. Титов А.С. Недоимка. Правовое регулирование взыскания. М.: Центр ЮрИнфоР, 2003. - 218 с.
184. Фаршатов И.А. Исковая давность. Законодательство: теория и практика. М.: Городец, 2004. - 192 с.
185. Финансовое право: методология исследований, генезис, система: Монография / Под ред. С.В. Запольского. М.: РАП, 2013. - 250 с.
186. Халфина Р.О. Общее учение о правоотношении. М.: Юрид. лит., 1974. - 340 с.
187. Фоминская М.Д. Понятие юридической ответственности и отличие ее от смежных юридических явлений в современном российском праве // Научные труды / Российская академия юридических наук. Выпуск 2: В 2 томах: Том 1. М.: Юрист, 2002.
188. Халфина Р.О. К вопросу о предмете и системе советского финансового права // Вопросы советского административного и финансового права. - М.: Изд-во АН СССР, 1952. - С. 182-214.
189. Химичева Н.И. Финансовое право в системе российского права: Проблемы и перспективы // Научные труды / Российская академия юридических наук. Выпуск 2: В 2 томах: Том 1. М.: Юрист, 2002.
190. Шершеневич Г.Ф. Общая теория права: Часть теоретическая. Философия права. Т. 1: Вып. 1-4. М.: Бр. Башмаковы, 1910. - 839 с.

191. Шаукенов А.Т. Некоторые проблемы теории и философии налогового права. Алматы: Print S, 2009.

192. Юридическая процессуальная форма. Теория и практика / Витрук Н.В., Горшенев В.М., Добровольская Т.Н. и др.; Под ред. В.М. Горшенева, П.Е. Недбайло. М.: Юрид. лит., 1976. - 279 с.

193. Яговкина В.А. Налоговое правоотношение (теоретико-правовой аспект). М.: Граница, 2004.

194. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах / Науч. ред. А.Н. Козырин. - М.: Статут, 2002. - 555 с.

195. Якуб М.Л. Процессуальная форма в советском уголовном судопроизводстве. - М.: Юрид. лит., 1981. - 144 с.

УЧЕБНАЯ ЛИТЕРАТУРА

196. Агапов А.Б. Административная ответственность: Учебник, изд. 3-е, перераб. и доп. М.: Эксмо, 2007. - 251с.

197. Алибеков С.Т. Налоговое право Республики Казахстан (Общая и Особенная части): Учебник. Алматы: Нур-пресс, 2007. - 210 с.

198. Административная юрисдикция налоговых органов: Учебник / Алехин Е.А., Воронов А.М., Ведерников Л.М. и др.; под ред. М.А. Лапиной. М.: ВГНА Минфина России, 2012. - 346 с.

199. Альбиков Р.Ф., Безденежных В.Н., Гладких О.В. и др. Налоговый контроль: налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений: Учебно-практическое пособие / Под ред. Ю.Ф. Кваши. М.: Юристъ, 2001. - 540 с.

200. Аргунов В.Н., Борисова Е.А., Иванова С.А. и др. Гражданский процесс: Учебник / Под ред. М.К. Треушникова. 3-е изд., испр. и доп. М.: Городец, 2000. - 672 с.

201. Аронов А.В., Кашин В.А. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. М., Экономист, 2004. - 559 с.

202. Бабаев В.К., Баранов В.М., Толстик В.А. Теория права и государства в схемах и определениях: Учебное пособие. М.: Юрист, 1999. - 256 с.

203. Белых В.С., Винницкий Д.В. Налоговое право России: Краткий учебный курс. М.: НОРМА 2004. - 320с.

204. Вопросы налогового права в судебной практике Верховного Суда Российской Федерации: Учебное пособие / Е.Г. Васильева, В.И. Гуменчук, Е.Г. Мамилова и др.; под ред. И.А. Цинделиани. М.: Проспект, 2019. - 808 с.

205. Винницкий Д. В. Налоговое право: Учебник. – 2-е изд. – М.: Юрайт, 2013. – 360 с.

206. Гуреев В.И. Российское налоговое право. М.: Экономика, 1997. - 383 с.

207. Грачева Е.Ю. Налоговое право: Учебник / Е.Ю. Грачева, М.Ф. Ивлиева, Э.Д. Соколова. М.: Юристъ, 2005. - 223 с.

208. Демин А.В. Налоговое право России: Учебное пособие. Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. - 464 с.

209. Демин А.В. Налоговое право России: Учеб. пособие. М.: Юрлитинформ, 2011. - 440 с.

210. Землин А. И. Налоговое право: Учебник. М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2005. - 304 с.

211. Зеленцов А.Б., Ястребов О.А. Судебное административное право. Учебник. - М.: Статут, 2017. - 768 с.

212. Карасева М.В. Финансовое право. Общая часть: Учебник. М.: Юристъ, 2000. - 252 с.

213. Карасева М.В., Крохина Ю.А. Финансовое право: Краткий учебный курс. М., 2003.

214. Карасева М.В., Крохина Ю.А. Финансовое право / Под ред. М.В. Карасевой. М.: НОРМА, 2001.

215. Кашанина Т.В., Кашанин А.В. Основы российского права: Учебник для вузов. 2-е изд., изм. и доп. М.: Издательская группа НОРМА-ИНФРА-М, 2008. - 800 с.
216. Кашанина Т.В., Кашанин А.В. Российское право. 2-е изд., пересмотр. - М.: 2009. - 784 с.
217. Клейменова М.О. Налоговое право: Учебное пособие. М.: Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2013. - 368 с.
218. Козлов Ю.М. Административное право: Учебник. – М.: Юристъ, 1999. – 320с.
219. Козырин А.Н., Кинсбургская В.А., Реут А.В. и др. Налоговые процедуры: Учебное пособие / Под ред. А. Н. Козырина. М.: Норма, 2008. - 256 с.
220. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М.: ЮрИнфоР, 2001. - 360 с.
221. Крохина Ю.А. Финансово-правовая ответственность / Финансовое право России: Учебник для вузов. М.: НОРМА, 2007. - 688 с.
222. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Центр ЮрИнфоР, 2006. - 448 с.
223. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6 т. Т. 2: Введение в теорию налогового права. Харьков: Легас, 2004. - 600с.
224. Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник. М.: Консум, 1997. – 432 с.
225. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 2 т. Т. 1: Общая часть / Под ред. Д.М. Щекина. М.: Статут, 2009. - 863 с.
226. Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. Харьков: Легас, 2001. - 1108 с.
227. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 6 т. Т 3: Учение о налоге. Харьков: Легас: Право, 2005. - 545 с.

228. Кулапов В.Л., Малько А.В. Теория государства и права: Учебник. М., 2011. – 383 с.
229. Кустова М.В., Ногина О.А., Белошапко Ю.Н. и др. Налоговое право России. Общая часть / Отв. ред. Н.А. Шевелева. М.: Юрист, 2001. - 490 с.
230. Кулапов В.Л. Теория государства и права: Учебное пособие. 4-е изд., испр. и доп. Саратов, 2005. - 356 с.
231. Лещина Э.Л., Магденко А.Д. Административно-процессуальное право: Курс лекций. М.: РГУП, 2015. - 310 с.
232. Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: Учебник. М.: Юристъ, 2001. - 506 с.
233. Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: Учебник. М.: Юристъ, 2004. - 512 с.
234. Марченко М.Н. Теория государства и права: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. - 640 с.
235. Мелехин А.В. Теория государства и права: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. // СПС КонсультантПлюс. 2009.
236. Мудрых В.В. Ответственность за нарушения налогового законодательства: Учебное пособие для вузов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. - 319 с.
237. Мелехин А.В. Теория государства и права: Учебник. М.: Маркет ДС корпорейшн, 2007. - 633 с.
238. Налоги и налоговое право: Учебное пособие / Берник В.Р., Брызгалин А.В., Головкин А.Н. и др.; Под ред. А.В. Брызгалина. М.: Аналитика-Пресс, 1997. - 600 с.
239. Налоги: Учебник для вузов / Под ред. д.э.н., проф. Д.Г. Черника. М.: «ЮНИТИ-ДАНА», 2002. - 687 с.
240. Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: ФБК-ПРЕСС, 2000. - 601 с.

241. Налоговое право России. Общая часть: Учебник / Кустова М.В., Иконицкая И.А., Ногина О.А. и др. / ред. М.В. Кустова, О.А. Ногина, Н.А. Шевелева / отв. ред. Н.А. Шевелева. М., 2001. - 429 с.
242. Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д.ю.н., проф. Ю.А. Крохина. М.: Издательство НОРМА, 2003. - 656 с.
243. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Юристъ, 2003. - 591 с.
244. Налоговое право: Учебник / Ахметшин Р. И., Жестков С. В., Шевелева Н. А. и др. / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Юристъ, 2004. - 591 с.
245. Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д.ю.н., проф. Ю. А. Крохина. 2-е изд., перераб. - М.: Норма, 2004. - 720 с.
246. Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д.ю.н., проф. Ю.А. Крохина. 2-е изд., перераб. М.: Норма, 2005. - 720 с.
247. Налоговое право / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Юристъ, 2005. -591 с.
248. Налоговое право России в вопросах и ответах: Учебное пособие / М.С. Белова, В.А. Кинсбургская, М.Ю. Орлов и др.; под ред. А.А. Ялбулганова. М.: Юстицинформ, 2007. - 408 с.
249. Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д.ю.н., проф. Ю. А. Крохина. 3-е изд., перераб. - М.: Норма, 2008. - 752 с.
250. Налоговое право России: Учебник / И.А. Цинделиани и др. М.: Эксмо, 2008. - 576 с.
251. Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. Е.М. Ашмариной. М.: КНОРУС, 2011. - 240 с.
252. Налоговое право: Учебник / Л.Л. Арзуманова, Н.М. Артемов, О.В. Болтинова; под ред. Е. Ю. Грачевой, О. В. Болтиновой. М.: Проспект, 2012. - 384 с.
253. Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: А. Паблшер, 2015. - 796 с.
254. Налоговое право: Учебник для бакалавров / А.С. Бурова,

Е.Г. Васильева, Е.С. Губенко и др.; под ред. И.А. Цинделиани. 2-е изд. М.: Проспект, 2016. - 528 с.

255. Налоговое право в решениях Верховного Суда Российской Федерации: Учебное пособие / Под ред. И. А. Цинделиани. – М.: Проспект, 2020. – 744 с.

256. Налоговое право: Учебник / Под ред. И.А. Цинделиани. 3-е изд., испр. и доп. - М.: Проспект, 2019. - 704 с.

257. Общая теория права: Учебник / Под ред. А.С. Пиголкина. М.: Изд-во МГТУ им. Н.Э. Баумана, 1995. - 385 с.

258. Общая теория права и государства: Учебник / Под ред. В.В. Лазарева. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 1996. - 472 с.

259. Общая теория государства и права. Академический курс в 2-х томах. / Отв. ред. проф. М. Н. Марченко. Том 2. Теория права. М.: Зерцало, 1998. - 622 с.

260. Общая теория государства и права: Теория права. Академический курс в 2-х томах. Т. 2 / Борисов В.В., Витрук Н.В., Гранат Н.Л. и др. М.: Зерцало, 1998. - 640 с.

261. Основы налогового права. Учебно-методическое пособие / Гилязова Т.Р., Пепеляев С.Г., Жестков С.В. и др.; Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Инвест Фонд, 1995. - 496 с.

262. Основы налогового права: Учебное пособие / Под ред. Н.П. Кучерявенко. Харьков: Легас, 2003. - 362 с.

263. Орлов М.Ю. Десять лекций о налоговом праве России: Учебное пособие. М.: Городец, 2009. - 208 с.

264. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: Учебник для вузов. М., 2010. - 680 с.

265. Протасов В.Н. Что и как регулирует право: Учебное пособие. М.: Юристъ, 1995. - 95 с.

266. Публичное право: Учебник / Тихомиров Ю.А. - М.: БЕК, 1995. - 496 с.

267. Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: Учебное пособие. - Алматы: Жеты - Жаргы, 2001. – 168 с.
268. Реут А.В. Понятие налоговых процедур / Налоговые процедуры. Учеб. пособие / Под ред. А.Н. Козырина. М.: Норма, 2008. - 256 с.
269. Ровинский Е.А. Советское финансовое право: Учебное пособие. М., 1957. - 192 с.
270. Российское гражданское право: Учебник: в 2 т. / В.С. Ем, И.А. Зенин, Н.В. Козлова и др.; отв. ред. Е.А. Суханов. 2-е изд., стереотип. М.: Статут, 2011. Т. 1. Общая часть. Вещное право. Наследственное право. Интеллектуальные права. Личные неимущественные права. - 958 с.
271. Салищева Н.Г. Административный процесс в СССР. М.: Юрид. лит., 1964. - 158 с.
272. Сорокин В.Д. Административно-процессуальное право: Учебник для юридических высших учебных заведений. СПб.: Юридический центр Пресс, 2004. - 540 с.
273. Стрельников В.В. Налоговая ответственность. Учебное пособие / Науч. ред. М.В. Карасева. Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2006. 120 с.
274. Староверова О.В., Эриашвили Н.Д. Налоговый процесс: Учебное пособие для вузов / Под ред. Н.М. Коршунова. М.: Закон и право, ЮНИТИ-ДАНА, 2004. - 192 с.
275. Стрельников В.В. Правовой режим пени в налоговом праве: Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Статут, 2004. - 155 с.
276. Соловьев И.Н. Налоговая амнистия. Учебное пособие. М.: Проспект, 2009. - 158 с.
277. Сырых В.М. Теория государства и права: Учебник для вузов. - 6-е изд., перераб. и доп. - М.: ЗАО Юстицинформ, 2012. - 704 с.
278. Теория государства и права: Курс лекций. - 2-е изд., перераб. и доп. / Под ред. М.Н. Марченко. М.: Зерцало, 1997. - 475 с.
279. Теория государства и права: Курс лекций / Байтин М.И., Баринов Н.А., Григорьев Ф.А. и др.; Под ред. А.В. Малько, Н.И. Матузова. - Саратов,

1995. - 560 с.

280. Теория государства и права: Учебник для вузов / С.С. Алексеев и др.; отв. ред. В.М. Корельский, В.Д. Перевалов. Изд. 2-е, изм. и доп. М., Норма: Инфра-М, 2000. - 595 с.

281. Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юрист, 2001. 776 с.

282. Теория государства и права: Учебник для юридических вузов / А.И. Абрамова, С.А. Боголюбов, А.В. Мицкевич и др.; под ред. А.С. Пиголкина. М.: Городец, 2003. - 544 с.

283. Теория государства и права: Учебник / Под ред. В.Я. Кикотя, В.В. Лазарева. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2008. - 620 с.

284. Теория и практика налогообложения: Учебник / Под ред. Н.И. Малис. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Магистр, ИНФРА-М, 2013. - 432 с.

285. Тютин Д.В. Налоговое право // СПС КонсультантПлюс. 2020.

286. Тютин Д.В. Налоговое право: Курс лекций. М.: РАП, Эксмо, 2009. - 432с.

287. Финансовое право: Учебник / Сост.: Гурвич М.А., Залесский М.Я., Райдер А.К. и др.; Общ. ред.: М.А. Гурвич. М.: Юрид. изд-во НКЮ СССР, 1940. - 212 с.

288. Финансовое право. Учебник. / Воронова Л. К., Давыдова Л. А., Карасева М. В. и др.; Отв. ред. Н.И. Химичева. - М.: Издательство БЕК, 1995. - 525 с.

289. Финансовое право. Учебник. Отв. ред. Н.И. Химичева. - М.: Издательство БЕК, 1996. - 524 с.

290. Финансовое право / Под ред. Н.И. Химичевой. М., 1999. - 402 с.

291. Финансовое право России: Учебное пособие / Емелин А.В., Емельянов А.С., Кучеров И.И. и др.; под ред. А.А. Ялбулганова. М.: Статут, 2001. - 363 с.

292. Финансовое право Российской Федерации: Учебник / Отв. ред. М.В. Карасева. М.: Юристъ, 2002. - 576 с.

293. Финансовое право Российской Федерации / Отв. ред. М.В. Карасева. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2006. - 592 с.
294. Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Е.Ю. Грачева, Г.П. Толстопятенко. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2008. - 528 с.
295. Финансовое право: Учебник для бакалавров / К.С. Бельский, Б.Г. Бадмаев, А.Р. Батяева и др.; под ред. И.А. Цинделиани. 3-е изд. М.: Проспект, 2016. - 656 с.
296. Финансовое право: Учебник / К.С. Бельский, А.Р. Батяева, Т.А. Вершило и др.; отв. ред. С.В. Запольский. 2-е изд., испр. и доп. М.: КОНТРАКТ, Волтерс Клувер, 2011. - 792 с.
297. Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. - 5-е изд., перераб. и доп. - М.: Норма: НИЦ Инфра-М, 2012. - 752 с.
298. Цечоев В.К., Швандерова А.Р. Теория государства и права: Учебник. М.: Прометей, 2017. - 330 с.
299. Химичева Н.И. Финансовое право: Учебник. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Норма. 2008. - 768 с.
300. Химичева Н.И., Покачалова Е.В. Финансовое право / Отв. ред. Н.И. Химичева. - М.: Норма, 2005. - 464 с.
301. Химичева Н.И. Налоговое право: Учебник. М., 1997. - 336 с.
302. Химичева Н.И., Покачалова Е.В. Финансовое право: УМК. - М.: Норма, 2005. - 464 с.
303. Хропанюк В.Н. Теория государства и права: Учебное пособие для высших учебных заведений / Под ред. профессора В.Г. Стрекозова. М.: ИКФ Омега-Л; Интерстиль. 2003. - 382с.
304. Худяков А.И. Налоговое право Республики Казахстан. Общая часть. Учебник. Алматы, 2003. - 512 с.
305. Худяков А.И. Налоговое право Республики Казахстан. Общая часть. Учебник. – Алматы, 1998. -304 с.
306. Худяков А.И. Финансовое право Республики Казахстан. Общая часть. Алматы, 2002. - 272 с.

307. Худяков А.И., Бродский Г.М., Бродский М.Н. Основы налогообложения: Учебное пособие / Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов (ФИНЭК), Институт права, Российская академия естественных наук. СПб: Европейский дом, 2002. - 432 с.

308. Худяков А.И. Финансовое право Российской Федерации: Учебник / Отв. ред. М.В. Карасева. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2006. - 592 с.

309. Цинделиани И.А., Чуряев А.В. Налоговые споры. Особенности рассмотрения в судах общей юрисдикции: Научно-практическое пособие. М.: Проспект, 2017. - 528 с.

310. Чуркин А.В. Объект налогообложения: правовые характеристики: Учебное пособие / Науч. ред. С.Г. Пепеляев. - М.: Юристъ, 2003. - 120 с.

311. Шабуров А.С. Теория государства и права / Под ред. В.М. Карельского. М., 1998. - 570 с.

КОММЕНТАРИИ

312. Брагинский М.И. Исковая давность / Комментарий к части 1 Гражданского кодекса РФ / Брагинский М.И., Витрянский В.В., Звеков В.П. и др.; Под общ. ред. В.Д. Карповича. М.: Спарк, 1995. - 597 с.

313. Разгулин С.В. Комментарий к положениям части первой Налогового кодекса Российской Федерации // СПС КонсультантПлюс, 2004.

314. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (частям первой и второй) / Под ред. Р.Ф. Захаровой, С.В. Земляченко. Изд. 2-е, перераб. и доп. М.: Проспект, 2001. - 768 с.

315. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая (постатейный) / Под ред. А.Н. Козырина. М.: ТК Велби; Изд-во Проспект, 2005. - 656 с.

316. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (часть 1) (постатейный) / Под ред. А.Н. Козырина, А.А. Ялбулганова // СПС КонсультантПлюс. 2004.

317. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая (постатейный) / А.Н. Козырин [и др.]; Под ред. А.Н. Козырина. Подготовлен для системы КонсультантПлюс, 2014.

318. Корнева Е.А., Ткачев В.Н. Правовое регулирование полномочий налоговых органов: комментарий законодательства для налогового и налогоплательщика. М.: Городец, 2007. - 352 с.

ГЛОССАРИИ, СЛОВАРИ, ЭНЦИКЛОПЕДИИ

319. Большой экономический словарь: 25 000 терминов / Под ред. А.Н. Азрилияна. М.: Институт новой экономики, 2010. - 1472 с.

320. Брокгауз Ф.А., Ефрон И.А. Энциклопедический словарь / Под ред. И.Е. Андреевского и др. Т. 23. 7-е изд. СПб., 1898. - 495 с.

321. Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка: В 4 т. Т. 1: А - З. М., Русский язык - Медиа, 2006. - 700 с.

322. Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка: Избранные статьи. Под ред. Л.В. Беловинского. – М.: ОЛМА-ПРЕСС; ОАО ПФ «Красный пролетарий», 2004. – 700 с.

323. Дворецкий И.Х. Латинско-русский словарь. 2-е изд., перераб. и доп. М.: 1976. - 1096 с.

324. Кондаков Н.И. Логический словарь. М.: Изд-во Наука, 1971. - 721 с.

325. Ожегов С.И. Словарь русского языка / Под ред Н.Ю. Шведовой. 18-е изд., стереотип. М.: Рус.яз., 1986. – 797 с.

326. Советский энциклопедический словарь / Науч.-ред. совет: А.М. Прохоров и др.; Гл. ред. С.М. Ковалев. М.: Советская энциклопедия, 1980. - 1600 с.

327. Современный финансово-кредитный словарь / Под ред. М.Г. Лапусты, П.С. Никольского. М.: ИНФРА, 2002. - 570 с.

328. Словарь русского языка: в 4-х т. / АН СССР, Ин-т рус. яз.; Под ред. А.П. Евгеньевой. – 2-е изд., испр. и доп. – М., Русский язык, 1981 – 1984. Т. 4. С-Я. 1984. - 794 с.
329. Словарь иностранных слов. 7-е изд., перераб. М.: Русский язык, 1979. - 624 с.
330. Фасмер М. Этимологический словарь русского языка. Том 1: А-Д. М.: Прогресс, 1986. - 576 с.
331. Экономика и право: Словарь-справочник / Л.П. Кураков, В.Л. Кураков, А.Л. Кураков. М.: Вуз и школа, 2004. - 1072 с.
332. Энциклопедический юридический словарь / Под общ. ред. В.Е. Крутских. 2-е изд. М: ИНФРА-М, 1998. - 368 с.
333. Юридический энциклопедический словарь / Гл. ред. А.Я. Сухарев; Ред. кол.: М.М. Богуславский и др. М.: Сов. энциклопедия, 1987. - 528 с.

НАУЧНЫЕ СТАТЬИ

334. Авдеев В.В. Налог на доходы физических лиц: налоговые агенты по НДФЛ и их ответственность // Налоги. 2010. № 40. С. 16 - 21.
335. Анищенко А.В. Инвестиционный налоговый кредит: определения есть, а определенности нет // Налоговая политика и практика. 2007. № 8. С. 25 - 29.
336. Алтухова Е.В. Взаимозависимость физических лиц в целях налогообложения // Право и экономика. 2009. № 10. С. 43 - 49.
337. Анохин А.Е. Правовосстановительные и карательные санкции в налоговом праве // Юридический мир. 2004. № 12. С. 73, 74.
338. Афлятунова Ю.Р., Аширбаева Р.С. Совершенствование процесса взыскания недоимок и пеней по налогам с физических лиц // Правовая система России: состояние, проблемы, перспективы: Материалы Всероссийской заочной научно-практической конференции. - Сибай: Изд-во ГУП РБ «СГТ», 2010. С. 125-128.

339. Архипенко Т.В. Понятие и сущность ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах // Финансовое право. 2004. № 5. С. 48-51.

340. Алимбекова А.С. Правоприменение налогово-правовых норм налоговыми органами как особая форма реализации налогового права // Налоги. 2014. № 1. С. 7 - 11.

341. Байтин М.И., Яковенко О.В. Теоретические вопросы правовой процедуры // Журнал российского права. 2000. № 8. - С. 93-102.

342. Байкина Е.С. Гарантии защиты несовершеннолетних субъектов налоговых правоотношений // Налоги. 2019. № 5. С. 38 – 40.

343. Байкина Е.С. Несовершеннолетние субъекты налогообложения: их права и обязанности // Российская юстиция. 2019. № 2. С. 66 - 69.

344. Балакирева М.И. Исполнение обязанности по уплате налога // Финансы. 2001. № 7. С. 27- 31.

345. Бачурин Д.Г. Налоговый процесс как внутриотраслевой институт налогового права // Российский юридический журнал. 2001. № 2. С. 85-92.

346. Банхаева Ф.Х. Концептуальные положения налогового процесса // Налоговый вестник. 1999. № 12. С. 18-20.

347. Бахрах Д.Н., Кролис Л.Ю. Административная ответственность и финансовые санкции // Журнал российского права. 1997. № 8. С. 85-90.

348. Белый А.В. Проблемы при взыскании налога в бесспорном порядке // Проблемы права. 2009. № 4. С. 88-90.

349. Бит-Шабо И.В. Значение диджитализации налогообложения в процессе повышения эффективности исполнения обязанности по уплате налогов // Финансовое право. 2019. № 12. С. 33 - 36.

350. Боннер А.Т. Предисловие к учебнику по административному судопроизводству, или Краткая история российской административной юстиции // Вестник гражданского процесса. 2019. Т. 9. № 4. С. 31-51.

351. Борзунова О.А. Налоговый правотворческий процесс: причины выделения и особенности // Налоги. 2010. № 3. С. 2 - 6.

352. Братусь Д. А. Финансовое обязательство: публичное – по содержанию, частное – по форме. Как исполнять? // Юрист. 2008. №10. С. 46-56.
353. Брызгалин А.В., Бабанин В.А., Ильин А.В. и др. Актуальные вопросы налогового, гражданского и корпоративного права // Налоги и финансовое право. 2004. № 7. Приложение. С. 10-15.
354. Воробьева В.Н. О применении статьи 75 «Пеня» Налогового кодекса РФ // Налоговый вестник. 2002. № 3. С. 164 -166.
355. Вайгачева А.В. Трудовые будни студентов и школьников // Учет, налоги, право. 2004. № 25.
356. Васин В.Н., Казанцев В.И. К вопросу о правовой природе штрафа // Российский судья. 2006. № 1. С. 29-33.
357. Васянина Е.Л. Налог как правовой феномен // Налоги. 2012. № 3. С. 17 - 22.
358. Венедиктов А.В. О субъектах социалистических правоотношений // Советское государство и право. 1955. № 6. С. 17-28.
359. Винницкий Д.В. Проблемы правовой регламентации процедурных (и процессуальных) отношений в российском налоговом праве // Налоги и налогообложение. 2005. № 1. С.15-20.
360. Винницкий Д.В. Налоговое обязательство и система налогового обязательственного права. // Законодательство. 2003. №7. С.22-32.
361. Винницкий Д.В. Проблемы становления системного подхода в современном налоговом праве // Современные проблемы теории налогового права (The Modern Problems of Tax Law Theory): Материалы международной научной конференции. Воронеж, 4-6 сентября 2007 г. / Под ред. М.В. Карасевой. - Воронеж: Изд-во Воронеж. ун-та, 2007. - 504 с.
362. Винницкий Д.В. Категория «финансовая деятельность государства» в науке российского финансового права // Государство и право. 2003. № 2. С. 17-27.

363. Волженкин Б.В. Загадки конфискации // Уголовное право: стратегия развития в XXI веке: Материалы 4-й Международной научно-практической конференции, 25-26 января 2007 г. - М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. - С. 299-304.

364. Галкин А.В. Основания возникновения налоговой задолженности // Налоги. 2009. № 5. С. 23 – 27.

365. Глазунова И.В. Налоговый процесс как базисная категория финансового права // Научные труды РАЮН. 2004. № 4. - 1088 с.

366. Глазунова И.В. О понятии налогового процесса // Финансовое право. 2005. № 7. С. 6-8.

367. Гошуляк В.В. Юридическая природа и нормативное содержание института собственности в конституционном праве // Вестник Саратовской государственной юридической академии. 2013. № 4 (93). С. 143-150.

368. Гришина О.П. Исполнение обязанности по уплате налога за налогоплательщика иным лицом // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2017. № 5. С. 64 - 67.

369. Гриценко В.В. О соотношении понятий «налоговое право» и «правовой институт» // Вестник Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова. 2006. № 1. С. 68-74.

370. Губенко Е.С. О понятии «налогообложение» и его правовой природе // Финансовое право. 2016. № 10. С. 30 – 33.

371. Губенко Е.С. Термины «налоговая система» и «система налогообложения»: доктринальное толкование // 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 2016 г. / Отв. ред. А.Р. Батяева. – М.: РУДН, 2016. - С. 153-162. (288 с.).

372. Грушко Д.Е. О структуре, признаках и специфике административно-процессуальной деятельности в сфере налоговых отношений // *Налоги (журнал)*. 2008. № 2. С. 5 – 8.

373. Грушко Д. Административно-процессуальная юрисдикционная деятельность и налоговый процесс: к вопросу о сущности и соотношении институтов // *Арбитражный и гражданский процесс*. 2008. № 1. С. 27-31.

374. Грушко Д. Административно-процессуальная юрисдикционная деятельность и налоговый процесс: к вопросу о сущности и соотношении институтов // *Арбитражный и гражданский процесс*. 2007. № 12. С. 25-28.

375. Гудимов В.И. Стадия налогового контроля в налоговом процессе // *Финансовое право*. 2006. № 9. С. 32-35.

376. Гудимов В.И. Налоговый процесс // *Финансовое право*. 2003. № 5. С. 23-27.

377. Давыдова М.В., Пантелеев А.И. Понятие и предмет налогового процессуального права // *Финансовое право*. 2006. № 3. С.12-17.

378. Деготь Б.Е. Понятие налогового процесса // *Закон и право*. 2005. № 3. С. 54, 55.

379. Дементьев И.В. Доказательства и доказывание в налоговом процессе // *Журнал российского права*. 2011. № 1. С. 82 - 88.

380. Демин А. А. Материальное и процессуальное в административных правоотношениях // *Административное право и процесс*. 2007. № 2. С. 6 – 9.

381. Демин А.В. Налоговый процесс и налоговые процедуры: в поисках компромисса // *Налоги*. 2010. № 3. С. 6 - 9.

382. Дзидзоев Р.М. Амнистия как конституционно-правовое явление // *Конституционное и муниципальное право*. 2014. № 5. С. 41 - 44.

383. Дортман В.А. Актуальные вопросы принудительного взыскания налогов, сборов, пеней, штрафов // *Осуществление и защита прав граждан в современном обществе: Материалы II Всероссийской научно-практической*

конференции молодых ученых, аспирантов, соискателей и студентов. Омск: Изд-во АНО ВПО «Омский экономический институт», 2013. С. 21-26.

384. Егоров А.Е. Ответственность за правонарушения в налоговой сфере: налоговый и административно-правовой аспект // Налоги (газета). 2007. № 16.

385. Евтушенко В.Ф. К вопросу о соотношении категорий «субъект налогового права» и «субъект налогового правоотношения» // Финансовое право. 2005. № 4. С. 12-16.

386. Евтушенко В.Ф. Некоторые проблемы установления агентских функций в налоговых правоотношениях // Финансовое право. № 3. 2004. С. 36-38.

387. Ермакова Т.С. О системе советского финансового права // Правоведение. 1975. № 2. С. 72-80.

388. Елисеев Е.Г. Процессуальные действия // Закон. 2007. № 3. С. 112-117.

389. Журавлева О.О. Финансовая ответственность в системе юридической ответственности // Финансовое право. 2004. № 4. С. 23-28.

390. Журавлева О.О. К вопросу о правовой природе финансовой ответственности // Юрист. 2003. № 12. С. 5-9.

391. Жильцова А.С. Налоговый контроль как самостоятельное производство налогового процесса // Финансовое право. 2004. № 5. С. 32-37.

392. Зарипов В.М. Налоговая амнистия в вопросах и ответах // Налоговед. 2007. № 12. С. 5-15.

393. Зарубина Н.П. Несовершеннолетние как субъекты налоговых правоотношений // Вестник ХГАЭП. 2011. № 3 (54). С. 63-76.

394. Зимин А.В. Особенности применения части 3 статьи 199 АПК РФ в налоговых спорах // Налоговые споры: теория и практика. 2007. № 2. С. 42-49.

395. Зимин А.В. Специфика налоговой ответственности российских организаций // Правоведение. 2001. № 6. С. 33-41.

396. Ильюшихин И.М. Понятие и признаки налогового правоотношения // Правоведение. 2000. № 2. С. 127-145.
397. Иванова В.Н. Соотношение правовых категорий «налоговый процесс» и «налоговое производство» и особенности их реализации в Налоговом кодексе РФ // Юрист. 2001. № 2. С. 67-70.
398. Иванов Б.Н. О системе советского финансового права // Труды Всесоюзного юридического заочного ин-та. 1967. Т. 9: Вопросы советского финансового права. С. 34-67.
399. Иоффе О.С. Структурные подразделения системы права (на материалах гражданского права) // Ученые записки ВНИИСЗ. М., 1968. Вып. 14. С. 45-60.
400. Казаков В.В. О понятии ответственности в налоговом праве // Финансовое право. 2005. № 7. С. 36-38.
401. Карасева М.В. Категории «финансы», «обязательство», «процесс» в финансовом праве // Научные труды РАЮН. 2004. № 4. - 1088 с.
402. Карасева М.В. С какого возраста гражданин может быть субъектом налогового правоотношения? // Российская юстиция. 1996. № 6. С. 42 - 43.
403. Карасева М. Налоговый процесс – новое явление в праве // Хозяйство и право. 2003. № 6. С. 53-61.
404. Карасева М.В. Налоговое и гражданское право: альтернативы, выравнивания, трансформации // Российский журнал правовых исследований. 2017. № 2. С. 35 – 42.
405. Карасева М. Налоговое законодательство и правосубъектность физического лица // Хозяйство и право. 1996. № 7. С. 97-104.
406. Карасева (Сенцова) М.В. Гражданско-правовые меры принуждения в налоговой сфере и защита прав налогоплательщиков // Финансовое право. 2017. № 10. С. 27 – 31.

407. Калинина Л.А. Некоторые современные проблемы административной ответственности за нарушения финансового и налогового законодательства // Законодательство. 1999. № 8. С. 32-36.

408. Килинкарлова Е.В. Зачет и возврат излишне уплаченных и излишне взысканных налогов: соотношение со смежными явлениями налогового законодательства // Арбитражные споры. 2009. № 3. С. 129 - 138.

409. Капинус Н.И., Телегина Т.В. Уголовно-процессуальные и экономические аспекты амнистии капиталов // Законы России: опыт, анализ, практика. 2015. № 11. С. 70 – 75.

410. Кирилина В.Е. Система налогового права: проблемы определения элементного состава // Финансовое право. 2011. № 11. С. 32 - 34.

411. Кикин А.Ю. Понятие и виды мер налогово-процессуального принуждения // Финансовое право. 2004. № 5. С. 38-43.

412. Кинсбургская В.А. Налоговая и финансовая ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах: разграничение понятий // Право и экономика. 2010. № 6. С. 31 - 37.

413. Кинсбургская В.А. Правовая природа налоговой ответственности // Финансовое право. 2008. № 2. С. 20-25.

414. Кирилловых А.А. О понятии и видах ответственности за налоговые правонарушения // Налоги (газета). 2011. № 35.

415. Копина А.А. Новая «налоговая амнистия» или основание для списания налоговой задолженности? // Налоги. 2017. № 24. С. 1- 4.

416. Копина А.А. Требование об уплате налога как процессуальный (процедурный) акт // Финансовое право. 2012. № 10. С. 18 – 21.

417. Копина А.А. Содержание налогового процесса // Финансовое право. 2009. № 1. С. 29-37.

418. Крохина Ю.А. Теоретические основы финансово-правовой ответственности // Журнал российского права. 2004. № 3. С. 87-95.

419. Крохина Ю.А. Финансовое правонарушение: понятие, состав и санкции // Финансовое право. 2004. № 3. С.16-20.

420. Крохина Ю.А. Актуальные вопросы финансово-правовой ответственности // Современная теория финансового права: Сборник материалов международной научно-практической конференции (Москва, 19-20 марта 2010г.). М.: РАП, 2011. С. 146-156.
421. Курбатов А. Вопросы применения финансовой ответственности за нарушение налогового законодательства // Хозяйство и право. 1995. № 1, 2.
422. Кузнецова О.А., Степанов В.В. Межотраслевая правовая природа конфискации имущества // Журнал российского права. 2018. № 2. С. 27 - 37.
423. Кузнеченкова В.Е. Элементы налогового процесса // Финансовое право. 2008. № 4. С. 25- 26.
424. Кузнеченкова В.Е. Современная концепция налогового процесса // Государство и право. 2005. № 1. С. 34-39.
425. Кучеров И.И. Правовые признаки денежных обязанностей и их отличие от денежных обязательств // Финансовое право. 2012. № 1. С. 12 - 18.
426. Кучеров И.И. Денежные взыскания: проблемы правовой идентификации // Журнал российского права. 2013. № 5. С. 22 - 36.
427. Кучеров И.И. Объект налога как правовое основание налогообложения // Финансовое право. 2009. № 1. С. 6-12.
428. Лебедев К. Понятие, состав и правовой режим кредиторской задолженности // Хозяйство и право. 1998. № 11. С. 30-36.
429. Леднева Ю.В. Гражданский иск в уголовных делах о налоговых преступлениях // Налоговед. 2018. №7. С. 24-33.
430. Литовцева Ю.В. Применимость правовой позиции КС РФ по взысканию ущерба, причиненного налоговым преступлением, к спорам, связанным с привлечением к субсидиарной и иной ответственности контролирующих лиц // Закон. 2018. № 7. С. 78 - 85.
431. Ловинюков А.С., Долгополов О.И. О правовой природе пени и возможности ее бесконечного роста // Административное и муниципальное право. 2009. № 8 (20). С. 79-83.

432. Лозенков О.А. Исполнение обязанности по уплате налога несовершеннолетними // Финансовое право. 2013. № 7. С. 27-30.

433. Луцаев С.В. Становление законодательства о юридической ответственности за налоговые правонарушения // История государства и права. 2006. № 8. С. 17-19.

434. Ломакина Л.А. Влияние правовых позиций Конституционного Суда РФ на развитие законодательства об административной ответственности // Журнал российского права. 2012. № 2. С. 61 - 68.

435. Малиновская В.М. Ответственность за налоговые правонарушения: Научно-практический комментарий к главе 15 Налогового кодекса Российской Федерации // Реформы и право. 2014. № 4. С. 34 - 45.

436. Макаров А.В., Архипенко Т.В. Характеристика налоговой ответственности. Санкции за нарушение налогового законодательства // Финансовое право. 2005. № 6. С. 20-22.

437. Мазуркевич В.Ю. Исполнение обязанности по уплате налогов: проблемы теории и практики // Финансовое право. 2006. № 10. С. 15-21.

438. Максютин М.В. Процессуальное право: некоторые проблемы развития // Закон и право. 2002. № 11. С. 22-24.

439. Макаренко Т.Н. Налоговый процесс и налоговое производство // Финансовое право. 2002. № 3. С. 25-30.

440. Матузов Н.И., Семенко Б.М. Исследование проблемы юридических обязанностей граждан СССР // Советское государство и право. 1980. № 12. С. 28 - 37.

441. Мамедова Р.А. Денежные обязательства // Налоговый эксперт. 2001. №9 (22). С. 4 - 7.

442. Матьянова Е.С. Взыскание налоговых недоимок организаций с физических лиц: вся правда и вымысел // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2018 года: по материалам XVI Международной научно-практической конференции «Налоговое право в

решениях Конституционного Суда Российской Федерации» 12-13 апреля 2019 г. - М., Статут, 2020. С. 105- 113. (440 с.).

443. Махина С.Н. О некоторых концептах и направлениях дальнейшего развития административного судопроизводства и административного процессуального права // Административное право и процесс. 2018. № 3. С. 35 - 42.

444. Мирошник С. В. Правовое регулирование исполнения обязанностей по уплате налогов, сборов, страховых взносов физическими лицами в добровольной и принудительной форме: вопросы теории и практики // Журнал юридических исследований. 2021. Т. 6. № 3. С. 33-39.

445. Мирошник С.В. Финансово-правовая ответственность как институт финансового права // Современная теория финансового права: научные и практические аспекты развития институтов общей части финансового права: Материалы международной научно-практической конференции (Москва, 25-26 марта 2011 г.). М.: РАП, 2012. С. 52-61.

446. Мирошник С. В. Особенности принудительного исполнения налоговых обязанностей по уплате налогов, сборов, страховых взносов налогоплательщиками - физическими лицами // Журнал юридических исследований. 2021. Т. 6. № 2. С. 99-106.

447. Мирошник С. В. Бюджетно-правовая ответственность: проблемы правового регулирования // Пробелы в российском законодательстве. 2018. № 5. С. 77-79.

448. Мирошник С. В., Голосная О.Г. К вопросу о понимании налоговой ответственности // Журнал юридических исследований. 2017. Т. 2. № 3. С. 39-48.

449. Мышкин Б.В. Содержание налоговой правосубъектности сторон налоговых правоотношений // Государство и право. 2004. № 5. С. 97-101.

450. Мусаткина А.А. Финансовая ответственность как вид юридической ответственности // Журнал российского права. 2005. № 10. С. 103-112.

451. Наринян Л.М. Несовершеннолетний спортсмен или налогоплательщик: вопросы применения налогового законодательства // Спортивное право: перспективы развития: Материалы Третьей международной научно-практической конференции (г. Москва, 31 мая 2010 г.): Сборник научных статей / Под ред. К.Н. Гусова, А.А. Соловьева; сост. Д.И. Рогачев, О.А. Шевченко. М.: Изд-во МГЮА им. О.Е. Кутафина, 2010. - 123 с.

452. Новрузов А.Т. Необходимость и возможность достижения баланса публичных и частных интересов с помощью имущественного налогообложения // Государство и право. 2003. № 8. С. 98-101.

453. Немытина М.В. Защита прав несовершеннолетних в России: системный подход // Правовая политика и правовая жизнь. 2004. № 2. С. 58 – 67.

454. Нестеров С.Е. Исполняем обязанность по уплате налога // Оплата труда: бухгалтерский учет и налогообложение. 2014. № 10. С. 47 - 55.

455. Олейникова О. Правовые механизмы борьбы с офшоризацией экономики // Административное право. 2016. № 1. С. 61 – 64.

456. Орлов М.Ю. Налоговое обязательство: право на существование в налоговом праве // Налоги и налогообложение. 2004. №12. С. 16 - 20.

457. Орлов М.Ю., Соловьев В.А. Вправе ли налоговые органы предъявлять к физическим лицам иски о возмещении вреда // Налоговед. 2016. № 12. С. 27 – 35.

458. Орлов М.Ю. Особенности норм налогового права // Финансовое право. 2007. № 2. С. 22-27.

459. Печенкина А.А. Недостатки правового регулирования оснований возникновения обязанности по уплате налога // Научный вестник Омской академии МВД России. 2013. №3 (50). С. 20 - 24.

460. Пантелеев А.И. Процессуальные и материальные процедуры в налоговом праве // Налоги и налогообложение. 2006. № 9.

461. Покачалова Е.В., Белова Т.А. «Налоговая амнистия» в системе финансово-правовых понятий и институтов // *Налоги*. 2015. № 2. С. 28 - 31.
462. Прокопович Г.А. Юридическая ответственность как межотраслевой (комплексный) институт в системе права // *Закон и право*. 2004. № 6. С. 26–28.
463. Райхер В.К. О системе права // *Правоведение*. 1975. № 3. С. 60-70.
464. Рожкова М.А. Юридические факты в гражданском праве // *Хозяйство и право*. 2006. № 7 (Приложение).
465. Ручкина Г.Ф., Ручкин О.Ю. Реализация основных начал законодательства о налогах и сборах в Законе о налоговой амнистии // *Налоги (журнал)*. 2008. № 1.
466. Сапрыкина И.А. Юридические факты, опосредующие налоговые процессуальные отношения // *Финансовое право*. 2012. № 12. С. 18-22.
467. Сащихина Т.Ю. Отдельные элементы понятия «должное исполнение налоговой обязанности» // *Финансовое право*. 2007. № 1. С. 18-22.
468. Сащихина Т.Ю. Налоговая обязанность как правовая категория // *Финансовое право*. 2006. № 12. С. 22-25.
469. Саркисов А.К. Понятие налогоплательщика - физического лица в российском и европейском праве // *Административное и муниципальное право*. 2009. № 11. С. 5 - 9.
470. Седелкина В.В. Кто он – гражданский истец в уголовном процессе по делам о налоговых преступлениях? // *Налоги*. 2018. № 3. С. 30 – 32.
471. Селивановская Ю.И. К вопросу о юридической ответственности за неуплату налогов несовершеннолетними детьми // *Ученые записки Казанского университета*. 2015. № 1. С. 235-241.
472. Серова О.А. Межотраслевое взаимодействие институтов конфискации и реквизиции имущества: уголовно-правовой и цивилистический аспекты // *Юридическая наука и правоохранительная практика*. 2014. № 3. С. 22-27.

473. Сидорова М.Г. К вопросу о санкциях и юридической ответственности в финансовом праве // Журнал российского права. 2009. № 1. С. 141-146.

474. Сидорова Е.В. Формирование комплексных правовых образований в системе права: дань моде или необходимость? // Журнал российского права. 2016. № 5. С. 28 - 34.

475. Смирнов Д.А. Возрастной критерий налоговой правосубъектности физических лиц // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2008 года: по материалам VI Международной научно-практической конференции 17-18 апреля 2009 года. – М.: Статут, 2010. – С. 195-200.

476. Соколова Э.Д., Савостьянова С.А. Научные воззрения на систему финансового права как отрасли российского права // Финансовое право. 2016. № 10. С. 3 - 6.

477. Соловьев В. Вина и налоговая ответственность организаций // Хозяйство и право. 2000. № 6. Приложение.

478. Соловьев В.А. Пеня в налоговом законодательстве // Законы России: опыт, анализ, практика. 2007. № 12. С. 10 – 16.

479. Стрельников В.В. О гражданском иске в уголовных делах по налоговым преступлениям // Налоговые споры: теория и практика. 2007. № 10. С. 14-22.

480. Староверова О.В. Процессуальное налоговое правоотношение: понятие и характерные особенности // Закон и право. 2004. № 8. С. 27-29.

481. Судаков О.Ю. Основания и общие условия привлечения к ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах // Финансовое право. 2001. № 1. С. 45-53.

482. Суханов Е.А. Осторожно: гражданско-правовые конструкции // Законодательство. 2003. № 9. С. 60-65.

483. Сулейменов М.К. Проблемы соотношения гражданского и налогового законодательства // Налоговый эксперт. 2001. №2 (15). С. 11-14.

484. Токарев С.И. «Амнистия капиталов» физических лиц: налоговая тайна, или новый режим конфиденциальности информации // Финансовое право. 2016. № 1. С. 45 – 48.

485. Тропская С.С. Юридическая ответственность налогоплательщика - физического лица // Финансовое право. 2008. № 10. С. 17-23.

486. Тропская С.С. Физическое лицо как носитель правового статуса налогоплательщика Российской Федерации // Финансовое право. 2007. № 4. С. 14-17.

487. Украинский Р.В. Налоговый кодекс о налоговой ответственности // Законодательство. 1999. № 5. С. 39-46.

488. Халфина Р.О. К вопросу о предмете и системе советского финансового права // Вопросы советского административного и финансового права. – М.: Изд-во АН СССР, 1952. С. 182-214.

489. Худяков А.И. К вопросу о системе советского финансового права // Известия АН Казахской ССР. Серия общественных наук. 1988. № 4. С. 75-82.

490. Хаменушко И.В., Шеленков С.Н. Проблемы ответственности за нарушения валютного законодательства в связи с принятием Кодекса об административных правонарушениях Российской Федерации // Финансовое право. 2002. № 4. С. 55-59.

491. Цинделиани И.А. Взыскание обязательных платежей и санкций с физических лиц: соотношение норм законодательства об административном судопроизводстве и законодательства о налогах и сборах // Российское правосудие. 2015. № 12 (116). С. 100 - 106.

492. Цинделиани И.А. Применение норм налогового права в надзорной практике Верховного Суда Российской Федерации // Российское правосудие. 2011. № 8 (64). С. 34-42.

493. Цинделиани И.А. Финансово-правовая ответственность в системе финансового права // Российское правосудие. 2011. № 11 (67). С. 84-91.

494. Цинделиани И.А. Правовое регулирование взыскания недоимок по налогам, сборам, пеням, штрафам с налогоплательщиков - физических лиц: современное законодательство и правоприменительная практика // Финансовое право. 2012. № 11. С. 14-21.

495. Цинделиани И.А. Правовое регулирование взыскания недоимок по налогам, сборам, пеням, штрафам с налогоплательщиков - физических лиц: современное законодательство и правоприменительная практика // Проблемы налогового правоприменения в странах Центральной и Восточной Европы: Материалы международной научной конференции. Омск, 23-24 сентября 2013 г. Омск: Изд-во Омск. гос. ун-та, 2013. С. 480-488.

496. Цинделиани И.А. Система налогового права // Государство и право. 2013. № 1. С.48 - 56.

497. Цинделиани И.А. Реформа института взыскания обязательных платежей и санкций с физических лиц // Финансовое право. 2016. № 1. С. 33 - 37.

498. Церенов Б.В. Семья как консолидированная группа налогоплательщиков: потенциальная модель // Финансовое право. 2011. № 1. С. 31-33.

499. Черник Д.Г. Налоги Австралии // Налоговый вестник. 2000. №8. С. 138 - 140.

500. Чибинев В.М. Проблемы привлечения к ответственности за правонарушения в налоговой сфере // Финансовое право. 2005. № 11. С. 15 - 21.

501. Чибинев В.М. Проблемы отграничения налоговой ответственности от других видов юридической ответственности // Юрист. 2006. № 4. С. 40-44.

502. Чибинев В.М. Проблемы соотношения понятий «обязанность» и «обязательство» в налоговом праве // Налоги (журнал). 2006. № 3. С. 12 - 15.

503. Чуряев А.В. О практике трансформации налоговых отношений в гражданско-правовые // Налоговед. 2016. № 9. С. 27 – 37.

504. Юрмашев Р.С. Особенности объективной стороны составов налоговых правоотношений // Финансовое право. 2005. № 4. С. 44-48.

505. Ядренникова Е.В. О необходимости применения дифференцированных ставок НДФЛ в Российской Федерации // Налоги и финансовое право. 2014. № 3. С. 445-450.

506. Якушев В.С. О понятии правового института // Правоведение. 1974. № 6. С. 65, 66.

507. Якушев А.О. О прекращении обязанности по уплате налогов в результате перераспределения бремени расчетов с бюджетом // Финансовое право. 2016. № 12. С. 40 - 44.

508. Якушкина Е.Е. Взаимосвязь налогового материального и процессуального права // Финансовое право. 2012. № 1. С. 38 - 40.

509. Якушкина Е.Е. Проблемы налогового процессуального права // Финансовое право. 2007. № 4. С. 27 - 29.

ДИССЕРТАЦИОННЫЕ РАБОТЫ

510. Алтухова Е.В. Взаимозависимые лица в налоговом праве: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. 26 с.

511. Базаров Б.Б. Давность в российском налоговом праве: Дис. канд. юрид. наук. М., 2015. – 214 с.

512. Батыров С.Е. Финансово-правовая ответственность: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. 22 с.

513. Батарин А.А. Правовое регулирование исчисления налога: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2013. 268 с.

514. Берестовой С.В. Налоговые процедуры в Российской Федерации и Соединенных Штатах Америки (сравнительно-правовой анализ). Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005. 200 с.

515. Берестовой С.В. Налоговые процедуры в Российской Федерации и Соединенных Штатах Америки (Сравнительно-правовой анализ) Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005. 23 с.

516. Белова Т.А. Институт налоговой амнистии и его место в системе налогового права: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2015. 29 с.
517. Белова Т.А. Институт налоговой амнистии и его место в системе налогового права: Дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2015. 207 с.
518. Бурова А.С. Налогово-правовой статус нотариуса в России и странах латинского нотариата: сравнительно-правовое исследование: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2015. 30 с.
519. Будылева М.В. Административно-правовая организация ответственности за совершение налоговых правонарушений: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Хабаровск, 2004. 27 с.
520. Винницкий Д.В. Субъекты налогового права: Дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 1999. 210 с.
521. Гогин А.А. Теоретико-правовые вопросы налоговой ответственности: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2002. 21 с.
522. Гриценко В.В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства: Автореф. дис. ... докт. юрид. наук. Саратов, 2005. 53 с.
523. Гриценко В.В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства: Дис. ... докт. юрид. наук. Саратов, 2005. 564 с.
524. Гудимов В.И. Налоговый контроль: процессуально-правовая характеристика: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2005. 23 с.
525. Дымченко В.И. Административная ответственность организаций: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Свердловск, 1983. 17 с.
526. Ефремова Е.С. Ответственность за совершение налоговых правонарушений: Актуальные проблемы в свете нового КоАП РФ: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2003. 25 с.
527. Ефремова Е.С. Ответственность за совершение налоговых правонарушений: Актуальные проблемы в свете нового КоАП РФ: Дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2003. 174 с.

528. Евтушенко В.Ф. Правовое положение налоговых агентов: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. 182 с.
529. Жалонкина И.Ю. Модернизация механизмов взыскания налоговой задолженности в Российской Федерации: Дис. ...канд. эконом. наук. Томск, 2012. 204 с.
530. Злобин Н.Н. Налог как правовая категория: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. 252 с.
531. Имыкшенова Е. А. Обеспечение исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов по налоговому законодательству Российской Федерации: Дис. ...канд. юрид. наук. Тюмень, 2004. 145 с.
532. Иванова В.Н. Юридическая конструкция налога как фактор совершенствования налогового законодательства: Автореф. дис. ...докт. юрид. наук. Воронеж, 2010. 49 с.
533. Коробова Т.Л. Правовое регулирование административной ответственности за правонарушения в области налогов и сборов: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2006. 25 с.
534. Костикова Е.Г. Правовой статус налогоплательщиков-организаций: Дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2001. 148 с.
535. Костикова Е.Г. Правовой статус налогоплательщиков-организаций: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2001 24 с.
536. Киримова Е.А. Правовой институт. (Теоретико-правовое исследование): Дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1998. 170 с.
537. Кинсбургская В.А. Налоговая ответственность в системе мер государственного принуждения в сфере налогообложения. Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010. 25 с.
538. Килинкарлова Е.В. Зачет и возврат излишне уплаченных и излишне взысканных налоговых платежей в налоговом и бюджетном праве: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2009. 23 с.
539. Кузнеченкова В.Е. Налоговый процесс: современная концепция правового регулирования: Дис. ... докт. юрид. наук. М., 2004 -506 с.

540. Кузнеченкова В.Е. Налоговый процесс: современная концепция правового регулирования: Автореф. дис... докт. юрид. наук. М., 2005. 34 с.
541. Кушнарџова Т.Е. Податкові органи в системі суб'єктів податкових правовідносин: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Харџків, 2000. 19 с.
542. Кузовков В.В. Финансово-процессуальное принуждение (теоретико-правовые аспекты): Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. 175 с.
543. Лайтман В.И. Процедурно-процессуальная форма в деятельности общественных организаций СССР: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Харџков, 1982. 15 с.
544. Мусаткина А.А. Финансовая ответственность в системе юридической ответственности: Дис. ... канд. юрид. наук. Тольятти, 2004. 236 с.
545. Мачехин В.А. Налоговая ответственность налогоплательщиков: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002. 198 с.
546. Мачехин В.А. Налоговая ответственность налогоплательщиков: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002. 23 с.
547. Матюшин А.В. Правовое регулирование обращения взыскания на имущество налогоплательщиков: теория и практика: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009. 26 с.
548. Николаев А.А. Правовые проблемы ответственности хозяйствующих субъектов за неуплату налогов: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 1999. 25 с.
549. Ольшанская Н.А. Правовое регулирование учета налогоплательщиков как элемента налоговой деятельности государства: Дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2004. 204 с.
550. Орлов М.Ю. Основные вопросы теории налогового права как подотрасли финансового права: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 1996. 154 с.
551. Олейников С.Н. Общетеоретические проблемы юридической процессуальной формы: Дис. ... канд. юрид. наук. Харџков, 1986. 216 с.

552. Олейников С.Н. Общетеоретические проблемы юридической процессуальной формы: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Харьков, 1986. 21 с.

553. Панова И.В. Актуальные проблемы административного процесса в Российской Федерации: Дис. ... докт. юрид. наук. Екатеринбург, 2000. 527 с.

554. Пепеляев С.Г. Гражданин как субъект финансово-правовых отношений: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 1991. 219 с.

555. Пепеляев С.Г. Гражданин как субъект финансово-правовых отношений: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 1991. 25 с.

556. Печёнкина А.А. Возникновение, изменение и прекращение обязанности по уплате налога (финансово-правовой аспект): Дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2018. 212 с.

557. Перепелица М.О. Правовое регулирование статуса плательщиков налогов и сборов в Украине: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Киев, 2002. 18 с.

558. Погребной И.М. Общетеоретические проблемы производств в юридическом процессе: Дис. ... канд. юрид. наук. Харьков, 1982. 214 с.

559. Погребной И.М. Общетеоретические проблемы производств в юридическом процессе: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Харьков, 1982. 16 с.

560. Пройдаков А.А. Порядок взыскания недоимок, пеней и штрафов в законодательстве Российской Федерации о налогах и сборах: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005. 212 с.

561. Подколзин А.Г. Развитие механизма взыскания налоговых недоимок в Российской Федерации: Дис. ... канд. экон. наук. М., 2006. 167с.

562. Попов В.В. Банки как субъекты налогового права: Дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1998. 190 с.

563. Попов В.В. Банки как субъекты налогового права: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1998. 25 с.

564. Разгильдиева М.Б. Теория финансово-правового принуждения и сферы его применения: Дис. ... докт. юрид. наук. Саратов, 2011. 563 с.
565. Разгильдиева М.Б. Правовое регулирование налогообложения имущества физических лиц: Дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1998. 204 с.
566. Сащихина Т.Ю. Налоговая обязанность и ее исполнение: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. 25 с.
567. Сапрыкина И.А. Процессуальные нормы налогового права: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2009. 23 с.
568. Саттарова Н.А. Принуждение в финансовом праве: Автореф. дис. ... докт. юрид. наук. М., 2006. 43 с.
569. Сердюкова Н.В. Финансово-правовая ответственность по российскому законодательству (становление и развитие): Дис. ... канд. юрид. наук. Тюмень, 2003. 203 с.
570. Сердюкова Н.В. Финансово-правовая ответственность по российскому законодательству: становление и развитие: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Тюмень, 2003. 26 с.
571. Сергиенко Р.А. Организация как субъект налогового права: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2003. 22 с.
572. Сергиенко Р.А. Организация как субъект налогового права: Дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2003. 194 с.
573. Сухов М.В. Налоговый правоприменительный процесс в механизме реализации налогового законодательства (административно-правовое исследование): Дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2005. 247 с.
574. Сухов М.В. Налоговый правоприменительный процесс в механизме реализации налогового законодательства (административно-правовое исследование): Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2005. 26 с.
575. Тропская С. С. Правовой статус налогоплательщика - физического лица в Российской Федерации: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. 201 с.
576. Тропская С.С. Правовой статус налогоплательщика - физического лица в Российской Федерации: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007.

25 с.

577. Футо С.Р. Административная ответственность за правонарушения в области налогов и сборов: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Омск, 2004.

25 с.

578. Черкаев Д.И. Административно-правовой режим регулирования налогообложения и сборов в России: Дис....канд. юрид. наук. М., 2000. 183 с.

579. Шилов Ю.В. Административная ответственность юридических лиц (процессуальный аспект): Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Омск, 2003.

24 с.

580. Шорохов А.Ю. Административная ответственность за правонарушения в области налогов и сборов: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. 23 с.

581. Шагиева Р.В. Процессуально-правовые нормы и некоторые вопросы их реализации в зрелом социалистическом обществе (Общетеоретические проблемы): Дис. ... канд. юрид. наук. Казань, 1982. 174 с.

582. Юрмашев Р.С. Налоговое правонарушение: теоретико-прикладные проблемы правовой идентификации: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005. 185 с.

583. Эльдаров С.Н. Зачет и возврат излишне уплаченных (взысканных) сумм: финансово-правовой аспект: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. 185 с.

584.

585. Яговкина В.А. Налоговое правоотношение (теоретико-правовой аспект): Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. 184 с.

586. Яговкина В.А. Налоговое правоотношение (теоретико-правовой аспект): Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. 24 с.

587. Якубов Т.А. Финансово-правовое регулирование страховых взносов в государственные внебюджетные фонды: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2016. 32 с.

588. Ямпольская Ц.А. Субъекты советского административного права: Автореф. дис. ... докт. юрид. наук. М., 1958. 38 с.

СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА

589. Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 года № 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.

590. Постановление Конституционного Суда РФ от 20 мая 1997 года № 8-П «По делу о проверке конституционности пунктов 4 и 6 статьи 242 и статьи 280 Таможенного кодекса Российской Федерации в связи с запросом Новгородского областного суда» // Вестник Конституционного Суда РФ. 1997. № 4.

591. Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 года № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года «О Государственной границе Российской Федерации» в редакции от 19 июля 1997 года» // Вестник Конституционного Суда РФ. 1997. № 6.

592. Постановление Конституционного Суда РФ от 23 декабря 1997 года № 21-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 855 Гражданского кодекса Российской Федерации и части шестой статьи 15 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» в связи с запросом Президиума Верховного Суда Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 1998. №1.

593. Постановление Конституционного Суда РФ от 24 февраля 1998 года № 7-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1 и 5 Федерального закона от 5 февраля 1997 года «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в Фонды обязательного

медицинского страхования на 1997 год» в связи с жалобами ряда граждан и запросами судов» // Вестник Конституционного Суда РФ. 1998. № 3.

594. Постановление Конституционного Суда РФ от 12 мая 1998 года № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений абзаца шестого статьи 6 и абзаца второй части первой статьи 7 Закона Российской Федерации от 18 июня 1993 года «О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением» в связи с запросом Дмитровского районного суда Московской области и жалобами граждан» // Вестник Конституционного Суда РФ. 1998. № 4.

595. Постановление Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 года № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции» // СЗ РФ. 1999. № 30. Ст. 3988.

596. Постановление Конституционного Суда РФ от 13 марта 2008 года № 5-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан С.И. Аникина, Н.В. Ивановой, А.В. Козлова, В.П. Козлова и Т.Н. Козловой» // СЗ РФ. 2008. № 12. Ст. 1183.

597. Постановления Конституционного Суда РФ от 01 марта 2012 года № 6-П «По делу о проверке конституционности положения абзаца второго подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2012. № 3.

598. Постановление Конституционного Суда РФ от 27 июня 2017 года № 17-П «По делу о проверке конституционности абзаца первого пункта 1 статьи 17 Федерального закона «Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств» в связи с запросом

мирового судьи судебного участка № 1 Выксунского судебного района Нижегородской области» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2017. № 5.

599. Постановление Конституционного Суда РФ от 08 декабря 2017 года № 39-П «По делу о проверке конституционности положений статей 15, 1064 и 1068 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации и части первой статьи 54 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Г.Г. Ахмадеевой, С.И. Лысяка и А.Н. Сергеева» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2018. № 2.

600. Определение Конституционного Суда РФ от 09 апреля 2001 года № 82-О «По жалобам граждан С.О. Евсикова, Р.К. Исламовой, Т.Г. Сибирченковой, С.В. Рыбакова, Л.И. Ленгле, А.В. Привалова на нарушение их конституционных прав положениями Федерального закона «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» и положениями соответствующих законов Нижегородской области, Республики Марий Эл, Пермской области и Ставропольского края» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2001. № 4.

601. Определение Конституционного Суда РФ от 17 октября 2001 года № 238-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы граждан Савченко Олега Брониславовича и Полякова Владимира Петровича на нарушение их конституционных прав пунктом 5 статьи 47 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2002. № 2.

602. Определение Конституционного Суда РФ от 22 января 2004 года № 41-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Сибирский Тяжпромэлектропроект» и гражданки Тарасовой Галины Михайловны на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации» // Экономика и жизнь. 2004. № 20.

603. Определение Конституционного Суда РФ от 27 декабря 2005 года № 503-О «По жалобе федерального государственного унитарного предприятия «123 Авиационный ремонтный завод» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 4 статьи 79 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2006. № 2.

604. Определение Конституционного Суда РФ от 08 февраля 2007 года № 381-О-П «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Ростелеком» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пунктов 5 и 7 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2007. № 5.

605. Определение Конституционного Суда РФ от 24 января 2008 года № 46-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Петрова Виктора Евгеньевича на нарушение его конституционных прав положениями подпункта 10 пункта 1 статьи 333.19 и подпункта 3 пункта 1 статьи 333.23 Налогового кодекса Российской Федерации». Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

606. Определение Конституционного Суда РФ от 03 апреля 2009 года № 480-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Борисова Александра Борисовича на нарушение его конституционных прав положениями пункта 3 статьи 210 и подпункта 3 пункта 1 статьи 219 Налогового кодекса Российской Федерации». Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

607. Определение Конституционного Суда РФ от 03 февраля 2010 года № 165-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Арбитражного суда Омской области о проверке конституционности пункта 1 статьи 4 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 2 статьи 66 Земельного кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2010. № 4.

608. Определение Конституционного Суда РФ от 27 января 2011 года № 25-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Кожевникова Дмитрия Леонидовича на нарушение его конституционных прав абзацем третьим подпункта 1 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации». Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

609. Определение Конституционного Суда РФ от 18 октября 2012 года № 1858-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб гражданина Староверова Геннадия Егоровича на нарушение его конституционных прав подпунктами 3, 7 и 9 пункта 1 статьи 333.19 Налогового кодекса Российской Федерации». Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

610. Определение Конституционного Суда РФ от 29 марта 2016 года № 459-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Дорохина Виктора Александровича на нарушение его конституционных прав Федеральным законом «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации», статьями 333.36 и 333.37 Налогового кодекса Российской Федерации». Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

611. Определение Конституционного Суда РФ от 26 мая 2016 года № 1150-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Кузнецова Сергея Тимофеевича на нарушение его конституционных прав подпунктом 4 пункта 1 статьи 59 Налогового кодекса Российской Федерации». Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

612. Постановление Пленума Верховного Суда РФ, Пленума ВАС РФ от 28 февраля 1995 года № 2/1 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 1995. № 5.

613. Постановление Пленума Верховного Суда РФ № 41 и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 9 от 11 июня 1999 года // Финансовая газета. 1999. №29.

614. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 12 ноября 2001 года № 15, Пленума ВАС РФ от 15 ноября 2001 года № 18 «О некоторых вопросах, связанных с применением норм Гражданского кодекса Российской Федерации об исковой давности» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2002. № 1.

615. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 27 сентября 2016 года № 36 «О некоторых вопросах применения судами Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации» // Российская газета. 03.10.2016. № 222.

616. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26 ноября 2019 года № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Российская газета. 06.12.2019. № 276.

617. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 17 декабря 2020 года № 42 «О применении норм Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации при рассмотрении административных дел в порядке упрощенного (письменного) производства» [Электронный ресурс]. Режим доступа <http://www.vsrfr.ru>.

618. Определение Верховного Суда РФ от 10 апреля 2012 года № 16-В11-25. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

619. Определение Судебной коллегии по гражданским делам Верховного Суда РФ от 27 января 2015 года № 81-КГ14-19. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

620. Определение Судебной коллегии по гражданским делам Верховного Суда РФ от 13 октября 2015 года № 35-КГ15-4. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

621. Определение Судебной коллегии по гражданским делам Верховного Суда РФ от 22 марта 2016 года № 18-КГ15-243. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

622. Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 19 июля 2019 года № 81-КА19-2. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

623. Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 23 октября 2019 года № 18-КА19-49. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

624. Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 27 мая 2020 года № 75-КА20-1. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

625. Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 17 июня 2020 года № 18-КА20-10. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

626. Решение Верховного Суда РФ от 22 июня 2012 года № АКПИ12-782 <Об отказе в удовлетворении заявления о признании недействующим пункта 24 Инструкции МНС РФ от 02 ноября 1999 года № 54 «По применению Закона Российской Федерации «О налогах на имущество физических лиц»> // Бюллетень Верховного Суда РФ», № 3, март, 2013.

627. Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации за третий квартал 2011 года (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 07 декабря 2011 года) // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2012. № 2.

628. Постановление Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 года № 25 «О некоторых вопросах, связанных с квалификацией и установлением требований по обязательным платежам, а также санкциям за публичные правонарушения в деле о банкротстве» // Вестник ВАС РФ. 2006. № 9.

629. Постановление Пленума ВАС РФ от 23 июля 2009 года № 54 «О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием земельного налога» // Вестник ВАС РФ. 2009. №9.

630. Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 года № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации». Режим доступа: http://www.arbitr.ru/as/pract/post_plenum/91622.html.

631. Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 года № 62 «О некоторых вопросах возмещения убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица» // Солидарность. 2013. № 31.

632. Постановление Президиума ВАС РФ от 22 июля 2003 года № 2100/03, от 11.03.2008 №13746/07 // Вестник ВАС РФ. 2003. № 1.

633. Постановление Президиума ВАС РФ от 29 июня 2004 года № 2046/04 по делу № А07-8637/03-А-ХИМ // Вестник ВАС РФ. 2004. № 10.

634. Постановление Президиума ВАС РФ от 29 марта 2005 года № 13592/04. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

635. Постановление Президиума ВАС РФ от 23 августа 2005 года № 5735/05 по делу № А40-32267/04-90-373 // Вестник ВАС РФ. 2006. № 1.

636. Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 года № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. 2003. № 5.

637. Постановление ФАС СЗО от 30 сентября 1999 года № А56-16378/99. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

638. Постановление ФАС СЗО от 05 июня 2001 года № А56-28904/00. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

639. Постановление ФАС СЗО от 14 июня 2005 года № А56-38192/04. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

640. Постановление ФАС СЗО от 16 февраля 2009 года № А56-11858/2008. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

641. Постановление ФАС Дальневосточного округа от 08 августа 2003 года № Ф03-А16/03-2/1759. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

642. Постановление ФАС Дальневосточного округа от 01 декабря 1999

года № Ф03-А51/99-2/1721. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

643. Постановление ФАС ВВО от 15 января 2003 года № А29-4293/02А. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

644. Постановление ФАС ЦО от 25 апреля 2005 года № А23-3676/04А-5-316. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

645. Постановление ФАС ЦО от 05 июня 2008 года по делу № А48-4462/07-15. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

646. Постановление ФАС ЗСО от 13 июня 2007 года № Ф04-3745/2007(35118-А70-37) по делу № А70-7726/25-2006. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

647. Постановление ФАС ЗСО от 22 мая 2009 года № Ф04-3030/2009(7182-А75-37) по делу № А75-3469/2008. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

648. Постановление ФАС Уральского округа от 02 августа 2007 года № Ф09-6076/07-С2 по делу № А07-26920/06. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

649. Постановление ФАС Поволжского округа от 21 февраля 2008 года № А55-7555/07. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

650. Постановление ФАС ВСО от 15 января 2009 года № А78-2091/08-С3-21/60-Ф02-6760/08 по делу № А78-2091/08-С3-21/60. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

651. Постановление ФАС ВСО от 25 апреля 2008 года № А58-1747/07-Ф02-1556/08 по делу № А58-1747/07. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

652. Кассационное определение Второго кассационного суда общей юрисдикции от 18 января 2019 года № 88а-1444/2019 по делу № 2а-650/19. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

653. Кассационное определение Третьего кассационного суда общей юрисдикции от 19 мая 2020 года № 88а-8640/2020. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

654. Кассационное определение Третьего кассационного суда общей юрисдикции от 27 мая 2020 года № 88а-6013/2020. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

655. Кассационное определение Первого кассационного суда общей юрисдикции от 13 марта 2020 года № 88а-7174/2020 по делу № 2а-188/2019. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

656. Кассационное определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 04 июня 2020 года № 88а-11356/2020 по делу № 2а-1145/2019. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

657. Кассационное определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 03 марта 2020 года № 88а-5203/2020. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

658. Кассационное определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 09 июня 2020 года № 88а-12484/2020 по делу № 2а-1313/2018. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

659. Кассационное определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 04 июня 2020 года № 88а-11353/2020 по делу № 2а-1796/2019. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

660. Кассационное определение Пятого кассационного суда общей юрисдикции от 19 июня 2020 года по делу № 88А-3989/2020. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

661. Кассационное определение Шестого кассационного суда общей юрисдикции от 12 марта 2020 года № 88А-6427/2020 по делу № 2а-927/2019. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

662. Кассационное определение Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 19 февраля 2020 года № 88А-3186/2020. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

663. Кассационное определение Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 04 марта 2020 года № 88А-4207/2020. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

664. Кассационное определение Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 13 мая 2020 года № 88А-7530/2020. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

665. Кассационное определение Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 20 мая 2020 года № 88А-7476/2020. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

666. Апелляционное определение Ульяновского областного суда от 4 декабря 2012 года по делу № 33-3823/2012. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

667. Апелляционное определение Омского областного суда от 26 августа 2015 года по делу № 33-4987/2015. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

668. Апелляционное определение Свердловского областного суда от 30 апреля 2014 года по делу № 33-5712/2014. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

669. Апелляционное определение Свердловского областного суда от 21 октября 2015 года по делу № 33а-16092/2015. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

670. Апелляционное определение Волгоградского областного суда от 10 июня 2015 года по делу № 33-6585/2015. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

671. Апелляционное определение Московского городского суда от 8 декабря 2015 года по делу № 33-45418/2015. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

672. Апелляционное определение Верховного суда Республики Татарстан от 29 февраля 2016 года по делу № 33-3647/2015. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

673. Апелляционное определение Омского областного суда от 18 января 2018 года по делу № 33-24/2018. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

674. Апелляционное определение Суда Ямало-Ненецкого автономного округа от 23 августа 2018 года по делу № 33-2121/2018. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

675. Апелляционное определение Санкт-Петербургского городского суда от 23 января 2018 года № 33а-749/2018 по делу № 2а-6322/2017. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

676. Апелляционное определение Ростовского областного суда от 17 декабря 2018 года по делу № 33-21126/2018. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

677. Апелляционное определение Ставропольского краевого суда от 17 апреля 2018 года по делу № 33-2313/2018. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

678. Апелляционное определение Московского городского суда от 04 сентября 2019 года по делу № 33а-4922/2019. Режим доступа СПС КонсультантПлюс.

ЭЛЕКТРОННЫЙ РЕСУРС

679. Затулина Т.Н. Конституционно-правовой статус участников налоговых отношений // Научная сеть Современное право. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.sovremennoepravo.ru/m/articles/view/>.

680. Иванов О.В. Рецензия на книгу Н.Г. Салищевой «Административный процесс в СССР» [Электронный ресурс] // Труды Иркутского государственного университета. Т. XXXIX. Серия юридическая. Вып. 7. Ч. 11. Иркутск. 1965. [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL. www.eLIBRARY.RU.

681. Овсянников С. О казусе снятия корпоративной вуали с налогоплательщика // Вестник экономического правосудия РФ. 2015. №5. // <https://zakon.ru/magazine/59/410>.

682. Черкаев Д. Место налогового права в правовой системе России // Право и жизнь. 2000. № 26 [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL: http://www.pravogizn.h1.ru/KSNews/PIG_92.htm.

683. Статистические данные Федерального казначейства России. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.roskazna.ru/ispolnenie-byudzhetrov/konsolidirovannyj-byudzhets/>.

684. Статистические и аналитические данные ФНС России. [Электронный ресурс]. Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn08/related_activities/statistics_and_analytics/.

685. Госдума приняла большой пакет поправок в Налоговый кодекс. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.interfax.ru/russia/736653>

ЗАРУБЕЖНЫЕ ИЗДАНИЯ

686. Recent tax problems / Ed. By Jacqueline Pyson. – London: Stevens, 1985; An Outline of Japanese Tax Administration. – Tokyo: National Tax Administration, 1998.