

**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»
(Н И У « Б е л Г У »)**

ЮРИДИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ

КАФЕДРА АДМИНИСТРАТИВНОГО ПРАВА И ПРОЦЕССА

**Административная ответственность за нарушение налогового
законодательства**

Выпускная квалификационная работа

обучающейся по магистерской программе «Юрист в государственном
управлении и правоохранительной деятельности»

заочной формы обучения, группы 01001567

Павличенко Кристины Евгеньевны

Научный руководитель

к.ю.н., доцент

Остапюк В.Г.

Рецензент

Начальник адъюнтуры

БелЮИ МВД России им. И.Д. Путилина

Подполковник полиции,

к.ю.н., доцент

Богмацера Эдуард Викторович

БЕЛГОРОД 2017

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВОЙ АНАЛИЗ ИНСТИТУТА АДМИНИСТРАТИВНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ	133
1.1 Административная ответственность, как один из видов юридической ответственности за налоговые правонарушения	13
1.2. Принципы административной ответственности за нарушение налогового законодательства	300
1.3. Международно-правовой опыт регулирования правоотношений возникающих в процессе реализации административной ответственности за правонарушения в сфере налогообложения	411
ГЛАВА 2. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА АДМИНИСТРАТИВНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА НАРУШЕНИЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА	488
2.1. Понятие, признаки и особенности административной ответственности за нарушение налогового законодательства	48
2.2. Особенности составов административных правонарушений в сфере налогового законодательства	59
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	77
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	80

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы диссертационного исследования детерминирована тем, что в последние годы в Российской Федерации наблюдается процесс стремительного реформирования системы налогообложения, который сопровождается внесением большого количества изменений и дополнений в законодательство о налогах и сборах в части усовершенствования порядка исчисления и уплаты обязательных платежей.

Однако до настоящего времени актуальной остается проблема исполнения налогоплательщиками своей конституционной обязанности по уплате налогов и сборов, поскольку на сегодняшний день наблюдается увеличение граждан уклоняющихся от уплаты налогов.

Не случайно в 2016 году в Российской Федерации только судами общей юрисдикции рассмотрено более 180 тыс. дел, связанных с нарушением налогового законодательства.

Сокращение налоговых поступлений в бюджетную систему либо их неплановое поступление неизбежно становятся основными факторами невыполнения либо неэффективного выполнения государством своих внутренних и внешних функций, влекут ослабление управления обществом и подрывают национальную безопасность.

Система налогов и сборов в виде уплачиваемых гражданами и организациями денежных средств является одной из фундаментальных основ деятельности любого государства. От того, насколько четко сформирована данная система, зависит не только способность публичной власти выполнять стоящие перед ней задачи, но и благосостояние значительной части населения, в том или ином виде получающих денежные средства из бюджетов всех уровней.

Отсюда следует, что вся вышеуказанная деятельность должна быть очень четко регламентирована и обеспечена стройной системой легального принуждения, получившей в теории права название «юридические санкции».

Специфика посягательства на нормальное функционирование налоговых правоотношений обусловлена тем, что налоги согласно их экономической, социально-политической и юридической сущности выступают основным средством материального обеспечения деятельности государства.

При этом нередко создается противоречивая ситуация, порожденная гражданско-правовым характером имущественных отношений и административно-правовым характером налоговых отношений, что должно быть разъяснено нормами специальных налоговых законов.

Особенностью исследуемой в диссертации проблемы заключается в том, что нарушения налогового законодательства могут служить основанием для привлечения налогоплательщика к различным видам правовой ответственности. Учитывая императивность отношений в области налогов и сборов, наибольшую значимость для их правовой защиты приобрели административные и уголовные санкции, которые в своей совокупности активно воздействуют на данные отношения.

Поэтому дальнейшее развитие налогового законодательства невозможно без комплексного и системного подхода к применению норм об ответственности за налоговые нарушения.

При таких обстоятельствах особую актуальность приобретает комплексное диссертационное исследование проблем, касающихся административной ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Степень научной разработанности темы диссертационного исследования состоит в том, что вопросам административной, уголовной, финансовой ответственности налогоплательщиков и других субъектов налоговых правоотношений, совершенствования правоприменительной деятельности органов налогового контроля и законодательства в этой части посвящены монографии, диссертационные исследования, отдельные публикации в периодической печати.

Проблемы юридической ответственности исследовали Е.А.Агеева, А.П.Алехин, Т.Д. Зражевская, Н.А.Боброва, С.Н. Братусь, О.Э. Лейст, А.И.Санталов, О.М. Якуба и др.

За последние годы были опубликованы монографии О.Н.Горбуновой, Н.И.Химичевой, С.Г.Пепеляева, В.И. Гуреева, Д.В.Винницкого и др.; защищены кандидатские диссертации М.Ю.Орловым, В.А.Егоровым, Л.Ю. Кролис, И.И. Кучеровым, А.В. Передерниным, И.Н.Соловьевым, О.И. Юстус, В.А. Мачехиным и др., в которых в разной степени затронута проблема ответственности за нарушения налогового законодательства.

Вместе с тем, пока еще не достаточно специальных исследований, посвященных комплексному изучению проблем ответственности налогоплательщиков РФ с позиций признания формирующейся отраслевой самостоятельности налогового права, что обусловило выбор целей и задач диссертационной работы.

Объектом исследования диссертации является общественные отношения, возникающие в процессе привлечения субъектов налоговых правоотношений к административной ответственности за нарушения налогового законодательства.

Предметом исследования диссертации выступили нормы административного и налогового законодательства, регулирующие вопросы правовой ответственности за налоговые правонарушения, а так же практика их применения.

Целью диссертационной работы является комплексное исследование значения, особенностей и оснований применения административных санкций в связи с нарушениями налогового законодательства.

В соответствии с целевой установкой в диссертации решаются следующие **задачи**:

- 1) исследование понятия административной ответственности;

2) выявление признаков административной ответственности за нарушение налогового законодательства;

3) анализ нормативно-правовых актов регулирующих административную ответственность за нарушение налогового законодательства;

4) выявление особенностей международно-правового опыта регулирования правоотношений возникающих в процессе реализации административной ответственности за правонарушения в сфере налогообложения;

5) теоретический анализ общих правил наложения административных взысканий за налоговые нарушения;

6) разработка рекомендаций по совершенствованию административного законодательства за нарушение налогового законодательства.

Теоретической основой диссертационного исследования в значительной степени базируется на теоретических выводах ранее проведенных правовых исследований.

Прежде всего, в ее основу положены результаты научных трудов таких известных отечественных специалистов в области административного, финансового и налогового права, как: А. Б. Агапов, С. С. Алексеев, А. П. Алехин, Д. Н. Бахрах, К. С. Вельский, С. Н. Братусь, Б. Н. Габричидзе, Б. П. Елисеев, М. В. Карасева, Ю. М. Козлов, А. Н. Козырин, Ю. А. Крохина, И. И. Кучеров, Г. В. Петрова, Б. В. Россинский, Ю. Н. Стариков, Н.И. Химичева, В. В. Черников.

Более детальное рассмотрение административной ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах рассматривались также в трудах: А. Е. Анохина, А.В. Брызгалина, Р. Ф. Захаровой, А.А. Гогина, Л. Ю. Кролис, А.Я. Курбатова, В. В. Мудрых, С. Г. Пепеляева, Н.А. Саттаровой, А.Н. Сердцева, А.В. Смирнова, В. В. Стрельникова, И. Н. Соловьева, О. Ю. Судакова, Т. Н. Хохловой и др.

Методологической основой диссертационного исследования стало использование, как общенаучных методов познания (исторического метода, метода системного анализа и синтеза, логического метода, типологического метода), так и специальных правовых методов научного исследования (в том числе формально-юридического метода, сравнительно-правового метода, метода юридического моделирования).

Нормативно правовой базой диссертационного исследования стали следующие правовые акты: Конституция Российской Федерации¹, Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях Российской Федерации², Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)³, Федеральный закон от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»⁴, а также иные законы, постановления и распоряжения Правительства Российской Федерации, распоряжения федеральных министерств и субъектов Российской Федерации.

Эмпирической базой диссертационного исследования стали нормативно-правовые акты, определяющие административно-правовой статус государственных корпораций, в частности: Конституция Российской Федерации, Федеральные законы, Указы Президента Российской Федерации, Постановления и Распоряжения Правительства Российской Федерации, судебных актов Конституционного Суда РФ.

¹ Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (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) // Собрание законодательства РФ, 04.08.2014. – № 31.

² Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 29.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 07.01.2002. – № 1.

³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 18.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 03.08.1998. – № 31. – ст. 3824.

⁴ О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей: Федеральный закон от 08.08.2001 № 129-ФЗ (ред. от 29.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 13.08.2001. – № 33 (часть I). – ст. 3431.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в том, что проблема ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах относится к числу наиболее разработанных в правовой науке.

Однако в большинстве своем ранее проводимые исследования были посвящены собственно налоговой ответственности или ответственности за налоговые преступления. Лишь отдельные работы включали в себя рассмотрение вопросов административной ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Соответственно новые составы административно наказуемых нарушений законодательства о налогах и сборах практически не являлись предметом диссертационных исследований. Кроме того, до настоящего времени все еще носит дискуссионный характер вопрос соотношения финансовой (налоговой) и административной ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Что в свою очередь обуславливает необходимость проведения дополнительных научных исследований в русле разработки этой проблемы. Все это в значительной степени предопределяет научную новизну данной работы.

На защиту выносятся следующие основные выводы и положения:

1. В современном как административном, так и в налоговом законодательстве, где основополагающими нормативными актами выступают Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях и Налоговый кодекс Российской Федерации, не закрепляют нормативное определение административной ответственности за налоговые правонарушения.

В этой связи целесообразно дополнить действующий Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях статьей 2.6.3. закрепляющей легальное понятие административной ответственности за налоговые правонарушения, под которым будет пониматься применение к физическому или юридическому лицу виновному в совершении административного правонарушения в области налогового законодательства

мер государственного принуждения ограничивающих имущественные (неимущественные) права либо устанавливающую его дополнительные обязанности.

2. Проведенный анализ нормативно правовых актов регулирующих порядок привлечения к административной ответственности выявил пробел в законодательстве, в виде отсутствия принципа детализирующего институт административной ответственности в сфере нарушения налогов и сборов РФ.

В этой связи целесообразно добавить статью 1.6.1 действующего Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях новый принцип закрепляющий принцип обоснованности и соразмерности при ограничении индивидуальных прав.

Обоснованность будет выражаться в виде соблюдения требований свидетельствующих о наличии достаточных фактических и юридических оснований для принятия решения относительно установления в законе и применения на практике административно-правовой санкции того или иного вида, характера и содержания.

Соразмерность наказания означает, что размеры штрафных санкций должны соответствовать тяжести правонарушений и причиненным ими вредным последствиям, то есть наказание должно соответствовать содеянному и налагаться с учетом причиненного вреда.

3. На основе проведенного анализа действующего законодательства предлагается использовать опыт Австрии тем, что ответственность за налоговые преступления и правонарушения закреплена не в многочисленных кодексах и законах, а только в Административном кодексе, где и содержатся основания для разграничения налоговых преступлений от налоговых административных правонарушений, что позволяет проводить четкую дифференциацию наказания, на основе степени общественной опасности, а также обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность.

Отечественному законодателю предлагается обратить внимание на систему юридической ответственности за нарушения законодательства о

налогах и сборах в Австрии, и пойти по направлению постепенного объединения составов налоговых правонарушений в Кодексе Российской Федерации об административных правонарушениях.

4. Анализ и сравнение составов административных правонарушений в сфере нарушения налогов и сборов РФ, содержащихся в соответствующих статьях Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, Налогового кодекса Российской Федерации, Бюджетного кодекса Российской Федерации и иных нормативных правовых актах, свидетельствует об использовании одних и тех же элементов составов этих правонарушений. Различие между ними выражается только в субъекте, процедуре привлечения к ответственности и определяемых при этом конкретных видах наказаний (санкций).

Все выявленные, описанные и проанализированные проблемы, связанные с особенностями юридического состава административных правонарушений в области налоговых правоотношений, на наш взгляд, являются следствием отсутствия кодифицированного нормативного правового акта, в котором были бы аккумулированы все административные правонарушения в области налогов.

В связи с этим считаем необходимым консолидировать все нормы, предусматривающие ответственность в области финансов, в Кодексе Российской Федерации об административных правонарушениях путем выделения глав в Кодексе Российской Федерации об административных правонарушениях по отдельным видам административных правонарушений в области финансов.

5. Диссертантом установлено, что ответственность предусмотренная Налоговым кодексом РФ, не является самостоятельным видом юридической ответственности, являясь разновидностью административной, а потому, п. 8 ст. 101 Налогового кодекса необходимо изложить в следующей редакции: «В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного привлекаемым к

ответственности лицом налогового правонарушения так, как они установлены проведенной проверкой, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства, доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей настоящего Кодекса, предусматривающих данные правонарушения, и применяемые меры ответственности.

В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются размер выявленной недоимки и соответствующих пеней, а также подлежащий уплате штраф», таким образом, исключив слово «налоговой» из словосочетания «налоговой ответственности».

Научно-практическая значимость в настоящей работе заключается в рассмотрении подходов к толкованию и применению правовых норм, а также ряд предложений по изменению и дополнению действующего российского законодательства.

Так, с учетом выносимых на защиту положений предлагается дальнейшее развитие института административной ответственности за налоговые правонарушения, особенно с учетом того, что те вопросы, на которые Налоговый кодекс не дал окончательных ответов, со вступлением в силу Кодекса об административных правонарушениях обозначились еще острее, в том числе о правовой природе ответственности за налоговые правонарушения и о месте ответственности должностных лиц юридических лиц за допущенные правонарушения в сфере налоговых правоотношений.

В связи с этим целесообразно рассмотреть возможные пути развития и совершенствования института ответственности за налоговые правонарушения.

Практическая значимость результатов диссертации заключается в том, что предложения и выводы, содержащиеся в работе, могут быть использованы в науке административного права при исследовании проблем административного принуждения и его важнейшей составной части - административной ответственности. Они могут быть востребованы финансово-правовой теорией, прежде всего при разработке проблем налогового права.

Апробация результатов исследования. Основные результаты исследования отражены в двух научных статьях, опубликованы в российских рецензируемых научных изданиях. Основные положения диссертации отражены в следующих работах автора:

Павличенко К.Е. К вопросу толкования понятия «налоговая ответственность» // Перспективы развития и совершенствования административного законодательства: сборник научных трудов по материалам научно-практического круглого стола, посвященного Дню сотрудника органов внутренних дел Российской Федерации, г. Белгород, 10 ноября 2017 г. – Белгород: «Эпицентр», 2017. – с. 9.

Павличенко К.Е. Проблемы применения административной ответственности в области налогов и сборов // Актуальные проблемы административного права: сборник научных трудов по материалам научно-практического круглого стола, посвященного Дню Конституции Российской Федерации г. Белгород, 12 декабря 2017г. – Белгород: «Эпицентр», 2017. – с.9.

Структура работы состоит из введения, двух глав, пяти параграфов, заключения, а также списка использованной литературы.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВОЙ АНАЛИЗ ИНСТИТУТА АДМИНИСТРАТИВНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ

1.1 Административная ответственность, как один из видов юридической ответственности за налоговые правонарушения

В современной российской правовой науке административная ответственность является одной из наиболее обсуждаемой и дискуссионной темы.

Так, на сегодняшний день не только не существует единообразного понимания категории «административная ответственность», но и отсутствует господствующее единообразие мнений по основополагающим теоретическим и практическим вопросам применения административной ответственности (ее содержания, целевого и функционального предназначения, роли в механизме правового регулирования).

Кроме того, существует проблема соотношения административной ответственности с отдельными видами юридической ответственности.

В результате общая теория права не в полной мере использует достижения отраслевых наук в области исследования административной ответственности.

Безусловно, данные обстоятельства существенно затрудняют формирование целостного представления о категории административной ответственности, в частности, препятствуют определению понятия административной ответственности, которое было бы в равной мере применимо ко всем ее видам.

На сегодняшний день трудно переоценить практическое значение института административной ответственности, как в решении общих задач охраны общественного порядка, так и в противодействии противоправным посягательствам на интересы личности, общества и государства.

Административная ответственность не ограничивается охраной отношений, регулируемых какой-либо одной отраслью права, как правило она аккумулирует в себе значительный потенциал по защите отношений, регулируемых нормами ряда отраслей действующего законодательства (административного, жилищного, налогового, бюджетного, экологического, трудового и др.).

Если мы будем рассматривать общее количество составов административных правонарушений, предусмотренных Особенной частью КоАП РФ¹, то в соотношении с другими составами сфера налогообложения представлена в меньшем видовом разнообразии.

В условиях современной действительности, как нам представляется, необходимо также учитывать, что действие норм об административной ответственности распространяется не только на участников конкретного производства по делу об административном правонарушении, но и на всех участников налоговых правоотношений.

Так, выполняя охранительные функции, институт административной ответственности фактически воздействует на поведение неопределенного круга лиц на всей территории РФ.

Административная ответственность, обладая всеми принципиальными признаками юридической ответственности, имеет общие черты с другими видами ответственности (гражданско-правовой, материальной, дисциплинарной, уголовной), а также специфические признаки, отличающие ее от них.

Административную ответственность, как самостоятельный вид юридической ответственности характеризует уникальная система административных наказаний, обладающая широким диапазоном конкретных ее видов: от предупреждения до административного ареста гражданина или административного приостановления деятельности

¹ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 29.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 07.01.2002. – № 1.

юридического лица либо индивидуального предпринимателя. При этом лицо, признанное виновным в совершении административного правонарушения, не признается судимым.

Детализация процессуального аспекта института административной ответственности меньшая, чем, например, в процедурах уголовной ответственности.

Тем не менее, процессуальный механизм административной ответственности, опосредуя государственное обвинение в совершении административного правонарушения, способен эффективно не только понудить предположительно виновное лицо к участию в производстве по делу об административном правонарушении, а в случае доказанности вины назначить и исполнить административное наказание, но и исключить незаконность и необоснованность выводов о виновности лица в совершении административного правонарушения.

При этом как нам представляется данному институту удастся реализовать принцип процессуальной экономии, позволяющий достаточно оперативно реагировать на неправомерное поведение без снижения гарантий защиты прав и свобод гражданина и законных интересов организации. Процессуальная форма реализации мер современного института административной ответственности представляет собой административное судопроизводство.

Одной из специфических особенностей административной ответственности является множественность субъектов, обладающих правом рассмотрения дел об административных правонарушениях. Их деятельность основывается на таких общих принципах, как законность, презумпция невиновности, возложение бремени доказывания на орган публичной власти, равенство всех перед законом.

На современном этапе становления российского правового государства понимание административной ответственности очень важно для проведения политической, экономической и правовой реформ. Административная

ответственность оправдывает общественные ожидания, если будет отвечать общепризнанным принципам законности, обоснованности, справедливости, неотвратимости.

Прежде всего, следует отметить, что на сегодняшний день не существует законодательного определения административной ответственности за налоговые правонарушения.

Несмотря на значительный период применения норм административной ответственности в нашей стране, единое определение в теории административного права до сих пор не выработано.

Как нам представляется основной причиной, скорее всего, заключается в том, что каждое из определений основывается на частностях, не охватывающих всю суть как юридической, так и административной ответственности, тогда как определение юридической ответственности должно отражать констатацию концептуальных характеристик, позволяющих создать универсальный образ юридической ответственности.

Только в этом случае оно не будет искажать общее видение проблемы, а наоборот, будет способно скорректировать перспективы развития юридической ответственности, установить приоритеты данного процесса, служить фундаментом единого подхода в реализации государственного понимания проблемы юридической ответственности.

В свою очередь, и определение административной ответственности не может быть основано на отдельных ракурсах института административной ответственности.

Относительно определения юридической ответственности наиболее широкое распространение получила точка зрения о том, что юридическая ответственность - это форма государственного принуждения.

Можно согласиться с мнением С. С. Алексеева, который определяет ответственность через призму государственного принуждения, выраженную в праве, и выступающую как внешнее воздействие на поведение, основанное на организованной силе государства и наличии у него «вещественных»

орудий власти и направленное на внешне безусловное (непреклонное) утверждение государственной воли»¹.

Кроме того, юридическая ответственность рассматривается как

– «государственное принуждение к исполнению требований права, содержащее осуждение деяний правонарушителя государством и обществом»²;

– «исполнение обязанности посредством государственного принуждения, например уплата суммы долга заемщиком на основе решения суда»³;

– «государственное принуждение к исполнению требований права, правоотношения, при чем каждая из сторон которого обязана отвечать за свои поступки перед другой стороной, государством и обществом»⁴.

В указанных случаях рассмотрения ответственности, фактически объединены две концепции понимания юридической ответственности – как принуждения и как правоотношения.

Еще одна точка зрения сводится к тому, что «юридическая ответственность как мера государственного принуждения осуществляется на основе и в рамках закона, т.е. она является правовой формой государственного принуждения»⁵.

Особенно интересен подход рассмотрения административной ответственности через призму административного принуждения.

Так, В.М. Манохин административную ответственность отождествлял с административным принуждением, что не позволяет выявить специфику административной ответственности и административного принуждения, применяемого не в связи с административными правонарушениями.

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

² Самощенко И.С., Фарукшин М.Х. Сущность юридической ответственности в советском обществе. М., 1974. С. 6.

³ Братусь С.Н. Юридическая ответственность и законность. М., 1978. С. 85, 94.

⁴ Юридическая энциклопедия / Под ред. М.Ю. Тихомирова. М., 1999. С. 503.

⁵ Витрук Н.В. Общая теория юридической ответственности. 2-е изд. М., 2009.

По мнению А.Б. Агапова весьма логично предложение рассматривать административную ответственность, как меру принудительного воздействия, применяемую к лицу, виновному в совершении административного правонарушения, ограничивающую имущественные (неимущественные) права нарушителя либо устанавливающую его дополнительные обязанности¹.

Это предложение, по существу, выступает уточняющей версией точки зрения, высказанной предыдущим автором. В данном определении использован критерий принудительного воздействия на правонарушителя. Уточнения касаются материально-правового аспекта.

Неоднозначным представляется определение юридической ответственности, предложенное С.Н. Братусем, который понимает её, как исполнение обязанности посредством государственного принуждения.

Следует также иметь в виду мнение О.С. Иоффе о том, что «при выявлении сущности ответственности нужно и даже необходимо учитывать тот факт, что правонарушение может повлечь и такие санкции, которые мерами ответственности не являются.

Так, принудительная охрана обязательств воплощается, прежде всего, в понуждении к их реальному исполнению. Но реальное исполнение, даже если оно будет принудительным, нельзя считать мерой ответственности. Обязанность реального исполнения вытекает непосредственно из самого обязательства. И если бы последствия правонарушения ограничивались только ею, это было бы равноценно полной безответственности нарушителя, который как до, так и после нарушения нес бы одну и ту же обязанность - выполнить принятое на себя обязательство.

И поскольку ответственность всегда составляет определенный вид имущественных или личных лишений, она должна выражаться в каком-либо дополнительном бремени, вызывая тем самым для нарушителя определенные последствия.

¹ Агапов А.Б. Административная ответственность. М., 2007. С. 131.

Конкретными видами таких последствий могут быть замена неисполненной обязанности новой, присоединение к нарушенной обязанности дополнительной»¹. Данная точка зрения фактически противоречит предложению С.Н. Братуся.

Сторонники юридической ответственности как государственного принуждения (и административной в том числе) не дают оценки еще одной несогласованности их гипотезы с отдельными деталями механизма юридической ответственности.

Так, С.С. Алексеев отмечал, что «сущность юридической ответственности состоит в обязанности лица претерпевать меры государственно-принудительного воздействия за совершенное правонарушение»².

Дело в том, что обязанность лица претерпевать меры воздействия и «государственное принуждение», как способ внешнего воздействия - это не одно и то же. Данные состояния, возможно, и существуют иногда рядом, но у каждого из них своя правовая природа и свое назначение.

В производстве по делам об административных правонарушениях возможно применение государственного физического принуждения. Об этом достаточно подробно говорилось при обосновании несогласия с тем, что административное наказание, есть государственное принуждение.

Вместе с тем данная форма государственного принуждения, в отличие от психического принуждения, используется правоприменителем избирательно.

Во-первых, оно применяется далеко не по каждому делу об административном правонарушении.

¹ Иоффе О.С. Обязательственное право. М., 1975. С. 95; Иоффе О.С., Шаргородский М.Д. Вопросы теории права. М., 1961. С. 314.

² Алексеев С.С. Проблемы теории права. Свердловск, 1972. Т. 1. С. 371; Он же. Теория права. М., 1994. С. 180.

Во-вторых, объем и способы его применения в одном деле об административном правонарушении не совпадают с такими же в другом деле.

Об отсутствии правовых корней у понятия юридической ответственности, в том числе и административной, через государственное принуждение свидетельствует еще одно обстоятельство.

Государственное правовое принуждение любой формы выступает в качестве способа достижения цели правового регулирования. Оно не выступает объектом как материальных, так и процессуальных правоотношений, поэтому способ не может в принципе быть главным звеном, характеризующим в целом юридическую ответственность и ее вид – административную ответственность.

По мнению А.П. Чиркова юридическую ответственность необходимо рассматривать через призму принуждения к правомерному, а, следовательно, и ответственному поведению, достигаемому с помощью несения неблагоприятных последствий, наложение которых связано с осуждаемым, виновным и противоправным (безответственным) поведением определенных лиц, имеющее конечную цель: воспитание правонарушителей в духе соблюдения российских законов, а также предупреждение совершения ими и иными лицами новых противоправных деяний¹.

Данное определение обращает на себя внимание тем, что в нем названа цель – воспитание правонарушителей. Тогда «состояние принуждения к правомерному, а, следовательно, и ответственному поведению» является своеобразным способом достижения названной цели.

Если допустить, что состояние принуждения есть юридическая, а значит, и административная ответственность, тогда надо ответить на вопрос, чем это состояние отличается от состояния психического принуждения процессуальных норм в производстве по делам об административных

¹ Чирков А.П. Ответственность в системе права. С. 22.

правонарушениях, помня при этом о существовании психического принуждения материальных норм, осуществляющих общее регулирование.

Однако появление юридической ответственности, как правового феномена нельзя связывать лишь с моментом совершения правонарушения. Правонарушение теоретически может быть никогда не совершено, и соответственно какого-либо состояния не будет.

Вместе с тем это не означает отсутствие юридической ответственности, которая появляется с момента ее введения государством.

Таким образом, юридическая ответственность в целом и ее вид – административная ответственность, как правовое явление и состояние принуждения, как субъективное самоощущение правонарушителя не всегда взаимосвязаны и взаимообусловлены между собой.

В юридической литературе присутствуют суждения о том, что «юридическая ответственность – государственное принуждение к исполнению требований права, правоотношение, каждая из сторон которого обязана отвечать за свои поступки перед другой стороной, государством и обществом»¹ и «содержание юридической ответственности в отечественной литературе раскрывается через понятие охранительных правоотношений»².

По мнению Н.Ю. Хаманевой, «реакция государства заключается в том, чтобы посредством норм, предусматривающих юридическую (административно-правовую) ответственность, придать возникшему отношению характер охранительного правоотношения.

Иными словами, посредством такого правоотношения государство осуществляет и свою охранительную функцию, следовательно, реализация такого правоотношения обеспечена принудительной силой государства, возможностью применить к правонарушителю наказание»³.

¹ Юридическая энциклопедия / Под ред. М.Ю. Тихомирова. С. 503.

² Зеленцов А.Б. Понятие и виды споров об административной ответственности. С. 35.

³ Административная ответственность: вопросы теории и практики / Под ред. Н.Ю. Хаманевой. М., 2005. С. 25.

Интересным представляется мнение о том, что необходимо понимать под институтом административной ответственности понимается совокупность административно-материальных и административно-процессуальных норм, регулирующих общественные отношения, связанные с осуществлением компетентными органами и должностными лицами своих полномочий по непосредственному установлению факта и состава административного проступка, личности виновного и применению к нему конкретного взыскания (или освобождению невиновного от него), а также отношения, связанные с процедурой возбуждения и рассмотрения дел, вынесением, обжалованием, пересмотром и исполнением решений о взыскании¹.

Поскольку в определении речь идет о совокупности административно-материальных и административно-процессуальных норм, регулирующих общественные отношения, то, значит, и правоотношений возникает и развивается несколько, а не одно.

Тем самым сделанный при анализе материально-правового аспекта вывод о том, что в административной ответственности имеется множественность материальных правоотношений, косвенным образом подтверждается.

Как следствие, наличие факта нескольких материальных правоотношений свидетельствует о том, что административную ответственность невозможно представить в виде правоотношения.

Главное же заключается в том, что предложения И.А. Галагана об институциональном оформлении административной ответственности в качестве совокупности материальных и процессуальных норм не корреспондируют с его же, в частности, представлением об административной ответственности, как о правоотношении.

¹ Галаган И.А. Административная ответственность в СССР. Процессуальное регулирование. С. 31.

В 60-е гг. XX в. А.Е. Лунев понимал под административной ответственностью такую ответственность, которая применяется органом управления в случае совершения запрещенных государством действий¹.

Таким образом, сам институт административной ответственности рассматривался, как механизм управления, а в настоящее время правовые основания отсутствуют.

В одном из учебников административного права дается такое определение: «Под административной ответственностью, как видом юридической ответственности следует понимать способность лица в связи с совершением административного правонарушения претерпеть неблагоприятные последствия личного или имущественного характера, предусмотренные административно-правовой нормой и выраженные в виде административного наказания»².

Данное определение опять фактически характеризует административное наказание, а не суть административной ответственности. При этом неясно, что означает «способность претерпевать неблагоприятные последствия». Лицо, привлеченное к административной ответственности, подчас может негативно относиться к этому факту, не соглашаясь с обвинением, а значит, оно не способно претерпевать административное наказание по своему убеждению.

Тем не менее, оно все равно будет претерпевать административное наказание.

Административное наказание является одной из основных целей института административной ответственности, но есть другая не менее важная задача - не допустить претерпевания каких-либо правоограничений в виде административного наказания невиновным лицом.

Административная ответственность направлена прежде всего на защиту и охрану отношений, предусмотренных диспозициями правовых

¹ Лунев А.Е. Административная ответственность за правонарушения. М., 1961. С. 40.

² Административное право: Учебник / Под ред. Л.Л. Попова, М.С. Студеникиной. С. 306.

норм Особенной части КоАП РФ¹ и соответствующих законов субъектов РФ, тогда как административное наказание назначается за посягательство на конкретный вид общественных отношений и в конкретном случае.

Административная ответственность в принципе обуславливает возможность наступления неблагоприятных последствий для лица, совершившего административное правонарушение.

Так, в ст. ст. 2.3 - 2.6 КоАП РФ при определении круга субъектов административных правонарушений указывается, что соответствующие лица «подлежат» административной ответственности. Использованное в ст. 2.5 КоАП РФ понятие «несут административную ответственность» в данном контексте выступает синонимом слова «подлежат».

Административное наказание является результатом действия конкретно применяемых как материально-правовых, так и процессуальных норм законодательства об административных правонарушениях. Поэтому оно всегда конкретно относительно факта административного правонарушения, вида, размера и лица, которому назначено наказание.

Таким образом, можно констатировать, что административное наказание выступает в качестве меры ответственности, синтезируя в себе комплекс разноплановых показателей за счет видовых и количественных характеристик, заложенных законодателем, а также за счет конкретных обстоятельств дела об административном правонарушении.

Развитие правоотношений в связи с административной ответственностью зависит, в том числе от срока давности привлечения к ней, от того, является ли административное правонарушение «простым» или длящимся (ст. 4.5 КоАП РФ). Для административного наказания эти обстоятельства решающего правового значения не имеют. Оно назначается уже после того, как сделан вывод, что срок давности привлечения к административной ответственности не истек.

¹ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 29.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 07.01.2002. – № 1.

Если срок давности для привлечения к административной ответственности истек, то, как это следует из анализа ст. ст. 4.5 и 24.5 КоАП РФ, дело об административном правонарушении не возбуждается, а возбужденное прекращается без обсуждения вопроса о назначении административного наказания.

В силу этого административную ответственность нельзя отождествлять только «со способностью лица претерпевать неблагоприятные последствия административного наказания».

Кроме того, производство по делу может быть прекращено в связи с изданием акта амнистии, если таковой устраняет применение административного наказания.

В этом случае нельзя говорить о том, что институт административной ответственности не применялся, так как производство велось, лицо было признано виновным, ему назначено административное наказание, но в силу великодушия государства от отбывания наказания, т.е. претерпевания неблагоприятных последствий, это лицо освобождается.

Кроме того, административная ответственность – это более широкое понятие, чем способность лица претерпевать неблагоприятные последствия.

Так, факт привлечения к административной ответственности может иметь место, если после ведения производства по делу об административном правонарушении:

- административное наказание назначено и исполнено;
- административное наказание назначено, но не исполнено;
- административное наказание не назначено, поскольку в силу предусмотренных законом обстоятельств производство по делу было прекращено.

Несмотря на разные последствия, нормы института административной ответственности реализуются в каждом из указанных выше случаев. Любой из перечисленных вариантов развития материальных правоотношений является законным, а значит, правовая реакция уполномоченных органов

государственной власти является адекватной, поэтому переносить центр тяжести только на административное наказание представляется методологически неверным.

Вопрос о привлечении к административной ответственности по нормам КоАП РФ¹ становится реальным с момента возбуждения дела об административном правонарушении (ч. 4 ст. 28.1 КоАП РФ). Административная ответственность потому и становится возможной, что она законодательно закреплена в российской правовой системе.

Поэтому и характеристики административной ответственности, о которых говорится в анализируемых определениях административной ответственности, подчас еще не были достигнуты, а нормы об административной ответственности уже использовались, а значит, действовали в конкретном случае.

С учетом системности случаев административных правонарушений целесообразно утверждать, что в регулировании административной ответственности имеется особое государственное состояние, требующее специальных средств регулирования.

Итак, введение административной ответственности есть вынужденная защитная мера общества и государства от правонарушений, дифференцированных в качестве административных.

Исходя из изложенного, можно сделать вывод о том, что юридическая ответственность представляет собой особую реакцию государства по защите публичных и частных интересов, оформленную совокупностью материальных и процессуальных правовых норм в целях возложения на правонарушителя обязанности претерпевания неблагоприятных для него последствий, предусмотренных санкцией правовой нормы.

В свою очередь, административная ответственность представляет собой комплексную правовую реакцию государства на проявление

¹ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 29.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 07.01.2002. – № 1.

административной противоправности, содержащей материально-правовые основания и процессуальный порядок возбуждения, рассмотрения дел об административных правонарушениях, назначения и исполнения административных наказаний в целях возложения на правонарушителя обязанности претерпевания неблагоприятных последствий, установленных законодателем, или прекращения производства по делу в определенных законом случаях.

Предлагаемое определение юридической ответственности в достаточной степени отвечает требованиям универсальности. Оно подчеркивает институциональность юридической ответственности, а также возможность привлечения виновного и «оправдания» невиновного. При этом не исключаются случаи привлечения к гражданско-правовой ответственности при отсутствии вины.

Такое понимание юридической ответственности отражает все существующие способы воздействия на правонарушителя – наказательный, восстановительный, компенсационный и предупредительный.

К тому же такой подход не исключает применения в необходимых случаях государственного правового принуждения. Еще одна положительная сторона заключается в том, что приведенное определение согласуется с выводами общей теории права и позволяет учитывать специфику всех видов юридической ответственности.

Определение административной ответственности также максимально подчеркивает все основные характеристики современного института административной ответственности.

Кроме того, оно не препятствует определению реального пространства, занимаемого институтом административной ответственности в действующем правовом поле.

При таком понимании административной ответственности выражение «привлекается к административной ответственности» означает вовлечение субъекта в сферу всей совокупности материально-процессуальных

правоотношений, возникающих в связи с административным правонарушением.

При этом не исключается любой вариант развития правоотношений в связи с применением административной ответственности: от признания виновности, назначения и исполнения административного наказания до прекращения производства по делу об административном правонарушении в соответствии со ст. 24.5 КоАП РФ.

С точки зрения юридической науки институт административной ответственности не только представляет собой совокупность материальных и процессуальных правовых норм, но и определяет основу знаний о них, обновление доктринального понимания принципов и правил ее регулирования.

Поэтому определение административной ответственности в качестве комплексной правовой реакции государства позволяет решать и прикладные задачи, а именно исследовать и выявлять имеющиеся недостатки правового регулирования и вносить соответствующие предложения об их устранении.

Представляется, что отсутствие определения административной ответственности на законодательном уровне следует характеризовать как пробел в законодательстве, который препятствует единообразному пониманию этого института правоприменителями и иными субъектами административного права.

Так, для исключения данного пробела необходимо внести законодательное закрепление понятия административной ответственности за налоговые правонарушения, под которым будет пониматься применение мер государственного принуждения предусмотренных действующим законодательством налоговых санкций, к лицу виновному в совершении налогового правонарушения.

Таким образом, институт административной ответственности необходимо рассматривать только в системе юридической ответственности, в неразрывной связи с ней. Поэтому для дальнейшего изучения института

административной ответственности за налоговые правонарушения как структурного элемента системы юридической ответственности необходимо определить ее специфическую цель, а также выделить границы и связи при «взаимосодействии» с другими видами ответственности для достижения фокусированного полезного результата.

1.2. Принципы административной ответственности в сфере нарушения налогов и сборов

Термин «принципы права», как показывает анализ научной литературы, глубоко исследован как теоретиками, так и учеными различных отраслей права.

Например, С.С. Алексеев рассматривает принципы права как выраженные в праве исходные нормативно-руководящие начала, характеризующие его содержание, основы, закрепленные в нем закономерности общественной жизни¹.

Н. С. Малеин утверждает, что «каждый принцип – это идея, т.е. мысль как продукт человеческого мышления об общем и наиболее существенном представлении о праве, правовом мировоззрении, о ценности права»².

По нашему мнению, стоит согласиться с традиционным пониманием принципов права.

Так в теории государства и права принципы рассматриваются как основные, исходные положения, которые прямо или опосредованно распространяются на все соответствующие реалии.

Основное назначение принципов права заключается в раскрытии сущности права, определении его места в обществе, а так же характеристики общей направленности определенной сферы общественных отношений.

Как показывает проведенный анализ нормативно правовых актов регулирующих рассматриваемую сферу, на сегодняшний день в законодательстве не содержится легального определения понятия «принципы административной ответственности», хотя сами принципы перечисляются в различных законодательных и иных нормативных актах.

Учеными-правоведами данная правовая категория трактуется по-разному. Так, Б. Н. Габричидзе и А. Г. Чернявский определяют принципы

¹ Алексеев С. С. Проблемы теории права. Свердловск, 1972. С. 102.

² Малеин Н. С. Правовые принципы, нормы и судебная практика // Государство и право. 1996. № 6. С. 12-18.

государственной службы как «основополагающие черты и особенности, сущностные характеристики»¹.

Таким образом, принципы административной ответственности за налоговые правонарушения – это не только принципы соответствующего правового института, но и принципы функционирования системы применения мер государственного принуждения.

В действующем законодательстве в период 2013-2016 гг. произошли значительные изменения, затрагивающие налоговые правоотношения, а также институт юридической ответственности, и в ряде случаев принципиально меняющие сложившуюся систему отношений и представлений в сфере налоговых правоотношений.

Как справедливо отмечал В.А Дозорцев, «отказ от административно-командной системы не означает отрицания государственного воздействия на рыночные отношения, в частности экономические, но не только экономическими методами. От элементов прямого административного воздействия тоже полностью отказаться не удастся. Расчет на «стерильное» применение гражданского права оказывается... несостоятельным»².

Иными словами, государство должно установить «правила игры» на рынке.

Принципы ответственности - это основополагающие начала, исходные идеи, отражающие ее обстоятельную сущность, природу и назначение, в соответствии с которыми осуществляется деятельность законодателя и правоприменителя по реализации охранительных налоговых правоотношений.

Принципы налогообложения можно разделить на общие, регулирующие налоговую систему в целом, и специальные, характеризующие отдельные институты налогового права.

¹ Габричидзе Б. Н., Чернявский А. Г. Службное право. М., 2003. С. 107.

² Дозорцев ВА Тенденции развития российского гражданского права при переходе к рыночной экономике /Тезисы докладов на международной научно-практической конференции «Гражданское законодательство Российской Федерации: состояние, проблемы, перспективы». М. 1993.

В числе последних можно выделить процессуальные принципы, принципы налоговой ответственности, ведения налогового учета и др. При этом общие принципы налогообложения относятся к основным гарантиям, обеспечивающим реализацию и соблюдение основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина, принципов федерализма в РФ.

Так, в нормах Налогового Кодекса РФ¹ законодательное закрепление самих принципов отсутствуют.

Однако на наш взгляд принципы являются неотъемлемой частью права, поскольку они реально существуют, проистекая из конституционных норм, теории права, обобщения правоприменительной практики.

Особый интерес вызывает норма Налогового Кодекса Российской Федерации закрепляющей в ст. 108 общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Проанализировав данную норму можно прийти к логическому выводу о том, что данная норма содержит в себе принципы применения к правонарушителю мер государственного принуждения.

По нашему мнению, целесообразно рассмотреть именно принципы административной ответственности в сфере нарушения налогов и сборов РФ.

Основополагающим принципом построения правоотношений в любой сфере выступает принцип законности.

Так, данный принцип означает недопустимость привлечения к ответственности за налоговое правонарушение иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены действующим законодательством Российской Федерации.

Основным положением, согласно которому деяние признается противоправным, только в случае объявления его таковым налоговым законодателем до момента совершения.

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 18.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 03.08.1998. – № 31. – ст. 3824.

В состав принципа законности привлечения к административной ответственности за налоговые правонарушения также входит и п. 3 ст. 108 Налогового Кодекса Российской Федерации¹, устанавливающая, что ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством Российской Федерации.

Принцип однократности привлечения к административной ответственности за налоговые правонарушения означает, что никто не может быть привлечен повторно к ответственности за одно и то же налоговое правонарушение.

Мера ответственности, установленная законодателем, является исчерпывающей и в достаточной степени отражает функции налоговой ответственности. Ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах не существует изолированно только в рамках налогового права - в зависимости от тяжести совершенного деяния или субъективного состава возможно применения норм иных отраслей права в целях охраны имущественных интересов государства учитывая названные обстоятельства, п. 3 и 4 ст. 108 Налогового Кодекса Российской Федерации определяют соотношение налоговой ответственности с ответственностью, предусмотренной уголовным и административным законодательством.

Принцип разграничения налоговой санкции и налоговой обязанности закреплен в п.5 ст.108 Налогового Кодекса Российской Федерации, которая закрепляет что, уплата налоговой санкции не освобождает от исполнения налоговой обязанности, поскольку они представляют собой два самостоятельных элемента правового статуса налогоплательщика и налогового агента. Следовательно, уплата налоговой санкции не поглощает собой уплату налога и пени.

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 18.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 03.08.1998. – № 31. – ст. 3824.

Принцип презумпции невиновности является общеправовой конкретизацией ч. 1 ст. 49 Конституции Российской Федерации¹.

Для российского налогового законодательства презумпция невиновности является новым принципом.

Суть данного принципа означает, что лицо считается невиновным в совершении налогового деликта, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке, или установлена вступившим в законную силу решением суда. Факт противоправного деяния конкретным лицом может быть признан только судом.

Вынесение налоговым органом решение о привлечении к ответственности не является неопределенным доказательством, однако не ограничивает привлекаемое лицо в праве добровольно уплатить сумму штрафа.

Установленный в результате правоприменительной деятельности факт признания субъекта виновным, служит одним из обязательных условий для применения государственного принуждения.

Правонарушитель при этом становится виновным именно с момента содеянного, а не в момент оглашения судебного решения.

Гарантией применения мер государственного принуждения в строгом соответствии с законом выступает положение п. 6 ст. 106 Налогового Кодекса² Российской Федерации, согласно которому лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность.

Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. При этом налоговые органы

¹ Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (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) // Собрание законодательства РФ, 04.08.2014. – № 31.

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 18.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 03.08.1998. – № 31. – ст. 3824.

законодательно ограничены в перечне и способах собирания доказательств, которые могут отвергнуть презумпцию невиновности¹.

Составным элементом принципа презумпция невиновности является закрепленная ст. 3 Налогового Кодекса Российской Федерации презумпция правом налогоплательщика. Она означает, что неустановленные сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Согласно п. 4 ст. 5 Налогового Кодекса Российской Федерации принцип презумпции невиновности имеет обратную силу, поскольку учитывает положение налогоплательщиков. К процедуре доначисления налога (налоговой недоимки) данный принцип не применяется.

Следует учесть, что особенностью принципов юридической ответственности является то, что они могут быть, и не названы прямо в правовых нормах о том или ином виде ответственности².

«В абсолютной связи с преступлением находится справедливость возмездия. Здесь мы имеем дело с абсолютной необходимостью, которая их связывает, ибо одно есть противоположное другого»³.

Наказание является справедливым только в том случае, когда характер применяемых мер принуждения и объем возлагаемой ответственности соответствуют общественной опасности правонарушения, особенностям личности правонарушителя и обстоятельствам, смягчающим либо отягчающим его ответственность, то есть строго индивидуализировано⁴.

Так, по нашему мнению, целесообразно дополнить действующее как административное, так и налоговое законодательство следующими принципами:

- обоснованности и соразмерности;

¹ Крохина Ю.А. Налоговое право России. - М., 2013.- С.362

² Ашомко Т.А., Проваленко О.М. Налоговый кодекс: правонарушение и ответственность./Справочная правовая система Консультант Плюс

³ Гегель Г.В. Политические произведения. -М., 1978.- С. 313.

⁴ Иванов А.А. Индивидуализация юридической ответственности. Правовые и психологические аспекты. - М., 2013.- С. 6

- дифференциации;
- индивидуализации.

Принцип обоснованности и соразмерности при ограничении субъективных прав, в самом общем виде он сформулирован в ч.3 ст.55 Конституции РФ: права и свободы человека и гражданина могут быть ограничены федеральным законом только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства.

Требование обоснованности административной ответственности реализуется в сфере налогового правотворчества и выражается в целесообразности придания тому или иному поведению статуса налоговых деликтов¹.

Своеобразным аспектом обоснованности административной ответственности является установление законодателем трехлетнего срока давности, по истечении которого наказание утрачивает актуальность и признается нецелесообразным.

Соразмерность наказания означает, что размеры штрафных санкций должны соответствовать тяжести правонарушений и причиненным ими вредным последствиям, то есть наказание должно соответствовать содеянному и налагаться с учетом причиненного вреда.

Таким образом, мера налоговой ответственности должна быть адекватна правонарушению.

Новым принципом административной ответственности за нарушение налогового законодательства может выступить дифференциации ответственности.

¹ Гаджиев Г.А. Конституционные принципы рыночной экономики.- М., 2017.- С. 71 - 82.

Данный принцип предполагает нормативное установление различных видов ответственности и налоговых санкций за различные налоговые правонарушения.

Таким образом, дифференцирование ответственности осуществляется по двум направлениям:

- установление за те или иные нарушения налогового законодательства административной, уголовной либо дисциплинарной ответственности;
- нормативное определение разновидности и масштаба налоговых санкций, устанавливаемых за тот или иной состав правонарушения.

Индивидуализация налоговой ответственности состоит в учете всех существенных обстоятельств дела при назначении наказания.

Принцип индивидуализации состоит в том, что при определении наказания должны приниматься во внимание характер и тяжесть совершенного правонарушения, личностные характеристики виновного, форма его вины, поведение до и после правонарушения, обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность. Справедливое наказание - это наказание индивидуализированное.

Индивидуализация реализуется на стадии правоприменения судами, налагающими санкции за конкретные налоговые правонарушения.

Индивидуализация административной ответственности предполагает главным образом установление обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения.

Отметим, что до вступления в силу НК РФ такого рода обстоятельства законодательством не предусматривались. Перечень обстоятельств, смягчающих налоговую ответственность, закреплен в п.1 ст.112 НК РФ и является открытым.

Как мы видим, дифференциация, и индивидуализация налоговой ответственности различаются, прежде всего, по сфере их применения и субъектному критерию. Требование дифференциации реализуется в сфере правотворчества, оно обращено к законодателю, формулирующему

нормативные модели налоговых правонарушений и соответствующие им санкции¹.

Важнейшей составляющей принципа справедливости административной ответственности является ее неотвратимость². Каждое нераскрытое налоговое правонарушение убеждает нарушителя в слабости закона и государства и, таким образом, прямо способствует совершению противоправных действий в дальнейшем.

Требование гуманизма в литературе иногда называют еще принципом «экономии мер принуждения» или «нерепрессивностью» налоговой ответственности. На необходимость гуманизации сферы государственно-правового принуждения неоднократно обращал внимание Конституционный суд Российской Федерации³.

Разумеется, степень гуманизации правового регулирования всегда носит конкретно-исторический характер и обуславливается общим материально-духовным уровнем развития общества. Суровость санкции нормы, хотя и определяется общественной опасностью посягательства, все же ограничена господствующими гуманистическими представлениями общества о возможном и должном наказании.

В Постановлении от 15.07.99 № 11-П КС РФ⁴ прямо указал, что применение налоговых санкций не должно приводить к лишению

¹ Мамедов А.А. Справедливость назначения наказания. - М., 2003.- С. 51.

² Зубкова В.И. Восстановление социальной справедливости - одна из целей уголовного наказания // Вестник МГУ. 2003. № 1.- С. 63

³ По делу о проверке конституционности положений Уголовного кодекса Российской Федерации, регламентирующих правовые последствия судимости лица, неоднократности и рецидива преступлений, а также пунктов 1 - 8 постановления Государственной Думы от 26 мая 2000 года «Об объявлении амнистии в связи с 55-летием Победы в Великой Отечественной войне 1941 - 1945 годов» в связи с запросом Останкинского межмуниципального (районного) суда города Москвы и жалобами ряда граждан: Постановление Конституционного Суда РФ от 19.03.2003 № 3-П // Собрание законодательства РФ, 07.04.2003. – № 14. – ст. 1302.

⁴ 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»: Постановление Конституционного Суда РФ от 15.07.1999 № 11-П // Российская газета, 03.08.1999. – № 150.

предпринимателей не только дохода (прибыли), но и другого имущества, ставить под угрозу их дальнейшую деятельность, вплоть до ее прекращения.

Наиболее ярким примером общей тенденции гуманизации государственно-правового принуждения стало существенное снижение размеров штрафов при введении в действие Налогового Кодекса РФ.

Интересным средством налоговой политики, сочетающей идеи обоснованности и гуманности налоговой ответственности, явилось проведение налоговой амнистии в 1993 году на основании Указа Президента РФ от 27.10.1993 № 1773¹.

В основе налоговой амнистии, как и любой амнистии вообще, лежит гуманистическая идея прощения лица, совершившего правонарушение. Согласно Указу от 27.10.1993 № 1773 налогоплательщики, объявившие до 30 ноября 1993 года включительно о своих неуплаченных налогах и налоговых платежах за 1993 год и предшествовавшие годы и внесшие их в тот же срок в федеральный бюджет в полном объеме, освобождались от применения санкций, предусмотренных налоговым законодательством.

Налоговая амнистия распространялась на налоговые платежи, которые не были отражены в отчетности, налоговых расчетах (декларациях) и других документах, установленных нормативными актами для представления в налоговые органы. На суммы недоимки по налоговым платежам, числящимся на лицевых счетах налогоплательщиков в налоговых органах, а также на платежи, отсроченные в установленном порядке, налоговая амнистия не распространялась.

Необходимость снисходительного, гуманного отношения к налоговым правонарушениям вытекает, на наш взгляд, из самого существа налоговых правоотношений. Речь здесь идет не о всепрощении, но о понимании глубинных мотивационных факторов налоговых деликтов. Дело в том, что частная собственность является не просто важнейшей социально-правовой

¹ О проведении налоговой амнистии в 1993 году: Указ Президента РФ от 27.10.1993 № 1773 (утратил силу) // Российская газета, 02.11.1993. – № 204.

ценностью современной цивилизации, но и древнейшим инстинктом, причем инстинктом врожденным, а не приобретенным в процессе социальной адаптации.

Таким образом, принципы административной ответственности за налоговые правонарушения это, прежде всего, принципы соответствующего правового института, определяющего начала функционирования системы применения мер государственного принуждения.

Содержание каждого принципа объективно обусловлено теми отношениями в обществе, государстве, в конкретных отраслях права и институтах права, в которых они существуют и действуют.

Так, отдельные виды производств, в том числе и производство по делам об административных правонарушениях, по своей логической природе являются дедуктивной системой, а это значит, что положения, имеющие право претендовать на роль принципов этой системы, должны отвечать требованиям полноты, непротиворечивости, взаимной независимости и взаимосвязи, ибо в обратном случае рассматриваемая сфера перестанет быть внутренне согласованной, и сбалансированной системой.

1.3. Международно-правовой опыт регулирования правоотношений возникающих в процессе реализации административной ответственности за правонарушения в сфере налогообложения

Изучение международного опыта регулирования отношений, возникающих в процессе реализации мероприятий административной ответственности за правонарушения в сфере налогообложения, показывает, что система налогообложения – это не только источник большей части доходов государства, но и один из важнейших рычагов государственного воздействия на сферу бизнеса.

Сложившаяся ситуация в России в рассматриваемой сфере, является достаточно проблемной хотя бы потому, что система мер, применяемых за правонарушения в сфере налогообложения, не производят настолько весомого влияния, как в зарубежных государствах.

Среди системы данных мероприятий наиболее эффективными являются меры административной ответственности, ведь большинство правонарушений в сфере налогообложения по степени тяжести и общественной опасности не подпадают под положения Уголовного кодекса Российской Федерации¹ и сама процедура их применения является более упрощенной.

В то же время институт административной ответственности в законодательстве и правовой науке остается в своей основе неизменным со времен существования Советского Союза.

Среди основных недостатков является несовершенство административного и налогового законодательства, разбросанность и устарелость его положений.

¹ Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 21.07.2014) // Российская газета, 18.06.1996, № 113.

Такое положение дел в этой области характерно не только для России, но и для большинства постсоветских стран-членов СНГ.

Круг правонарушений в сфере налогообложения, регулируемые средствами административной ответственности в каждой конкретной стране, отличается своими особенностями. Необходимо отметить, что административные санкции за правонарушения в сфере налогообложения в некоторых государствах устанавливаются не административными кодексами, а нормами, которые входят в налоговое законодательство.

В США, например, на уровне федерации ответственность за правонарушения в сфере налогообложения регулируется Кодексом внутренних государственных доходов 1954, во Франции - общим кодексом о налогах 1950, в Германии - Положением о налогах 1977, а в Великобритании и Италии - отдельными специальными законодательными актами о налогах¹.

Анализируя страны Западной Европы, можно сделать выводы, что в одной из них нет единого акта, в котором объединяются составы административных деликтов.

Однако большинство государств имеют законы смешанного характера, в которых объединяются общие материальные положения и процедурные положения о порядке наложения административных взысканий.

Такие законы присущи Германии, Швейцарии, Австрии, Италии и Португалии. Например, в Испании нет кодифицированного закона с перечнем административных нарушений, но существуют отдельные отраслевые законы, в которых содержатся соответствующие склады.

Одним из них является Общий закон «О налогах» от 1963 года. При этом регулирование правонарушений в сфере налогообложения относится к механизмам административного права.

Так, Законом «О правовом режиме публичной администрации и общего административного производства» от 1 января 2004 установлен порядок

¹ Нешатаева Т.Н. Международные организации и право; новые тенденции в международном регулировании. М.: Изд-во «Дело», 1997. – С. 132.

применения штрафов и неденежных административных санкций за налоговые правонарушения. Предметом регулирования итальянского административного законодательства выступают нарушения, которые влекут за собой наложение административных санкций.

Анализ положений Закона «Об изменениях уголовной системы» от 24 ноября 1981 № 689 показывает, что нарушения в сфере обязательного социального обеспечения и страхования и финансовые правонарушения занимают в нем значительное положение.

Так, согласно ст. 37 этого Закона, непредставление или подделка обязательных записей и деклараций наказывается лишением свободы до двух лет, если следствием является неуплата отчислений и страховых взносов, которые предусмотрены законом об обязательном социальном обеспечении и страховании».

Такие правонарушения могут считаться преступлениями, «если уклонение зафиксировано и составляет предмет административного и судебного разбирательства, уголовная процедура останавливается с момента записи нарушения в реестр, о котором говорится в статье 335 Кодекса уголовной процедуры, к моменту принятия решения административным органом или судом первой инстанции»¹.

То есть этим Законом предусматривается возможность решения вопроса о привлечении к ответственности за правонарушения в сфере налогообложения в административном порядке.

В Королевстве Нидерландов особым видом голландского уголовного законодательства является право экономических деликтов, основанных на положениях Закона об экономических деликтах от 22 июня 1950 года.

Этот закон вобрал в себя большинство деликтов, совершаемых в экономической сфере. Несмотря на различия в названиях (преступления, нарушения, деликты), они рассматриваются как разновидность наказуемых

¹ Черниченко С.В. Международное право: современные теоретические проблемы. М.: Изд-во «Международные отношения», 1993. – С. 96.

нарушений, а к самому Закону применяются общие положения Кодекса уголовного права.

Другая незначительная часть экономических деликтов, которые не были размещены в этом Законе, относятся к сфере административного деликтного права.

Аналогично, за нарушение налогового права в Законе о налогах предусмотрено применение административных санкций. Административными санкциями в налоговом праве являются: повышение размера налога (с игнорирование предупреждения со стороны налогового инспектора, несвоевременное представление декларации), штраф в размере до 100 % неуплаченного налога.

Интересно обратиться к швейцарскому административному законодательству, которое, по мнению Колпакова В. К. и Лукьянца Д. М., относится к «широкому уголовному законодательству».

Проанализировав положения Федерального Закона Швейцарской конфедерации «О праве административных наказаний» от 22 марта 1974, можно сделать выводы, что институт административной ответственности за правонарушения в сфере налогообложения занимает в нем ведущее место (в отличие от других институтов, которые отсылают к положениям отдельных законов).

Так, согласно ст. 14 «Тот, кто введет орган управления, иной орган или третье лицо благодаря подтасовке или сокрытию фактов в заблуждение или усилит их ошибку и неправомерно выдаст для себя или для другого лица разрешение вклада, возврат налога или сбора, иного действия со стороны общества, или избежит лишения разрешения, наказывается заключением или штрафом».

В этой статье есть и такое определение деяние, подлежащее наказанию: «Если своими обманными действиями виновный способствует тому, что общественность лишается налога в значительной сумме вклада или других платежей, или она будет лишена достояния другим способом, эти действия

наказываются тюремным заключением до одного года или штрафом до 30 тыс. франков».

То есть нормы административного законодательства Швейцарской конфедерации также четко регулируют вопросы правонарушений в сфере налогообложения и поэтому занимают основное место в процессе регулирования данной сферы отношений. Интересна ситуация в государствах англо-американской правовой семьи. Дело в том, что исторически ситуация сложилась так, что полномочием осуществлять принуждение частных лиц к исполнению административного решения о применении административной санкции наделены исключительно суды.

Сближение континентальной и англо-американской правовой семьи приводит к тому, что в сфере административного права последней пытаются вводить внесудебный способ привлечения к ответственности за совершенные нарушения.

В Соединенных Штатах Америки впервые такой опыт был использован 30 лет назад.

В Канаде законодательство на федеральном уровне оказывает административным органам право применять санкции, в том числе за правонарушения в сфере налогообложения. Законом о проступках от 15 октября 1992 закреплено внесудебную процедуру применения наказаний), в том числе и в сфере налогообложения.

Значительный толчок изменить административное законодательство государств англо-американской правовой семьи дало исследование под названием «Регуляторная юстиция Применение санкций пост Хемптонском мире», что было сделано на заказ английского правительства Филиппом Хэмптоном.

Результатом этого отчета стало предложение предоставить регуляторным органам право применять денежные административные наказания.

В ирландское право также вводятся элементы административной ответственности. Закон о налогообложении ввел процедуру применения административных санкций налоговыми органами Ирландии. Опыт Западной Европы и стран англо-американской правовой семьи регулирования отношений, возникающих в процессе реализации мероприятий административной ответственности за правонарушения в сфере налогообложения является чрезвычайно полезным для России.

Учитывая указанное, можно сделать вывод, что в странах Западной Европы правонарушения в сфере налогообложения регулируются не только налоговыми законами или кодексами, но и административным законодательством.

Представляется, что положительный опыт зарубежных государств может быть использован российским правом.

Во-первых, в отечественном законодательстве необходимо ясно и четко установить цель юридической ответственности за налоговые правонарушения, как это сделано в Австрии, Франции, Нидерландов, Испании, и др. После формулирования цели целесообразно дифференцировать задачи административной, и уголовной ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах.

Во-вторых, интересен опыт Австрии тем, что ответственность за налоговые правонарушения и правонарушения закреплена не в многочисленных кодексах и законах, а только в кодексе от 2002 года, где и содержатся основания для разграничения налоговых преступлений от налоговых административных правонарушений, что позволяет проводить четкую дифференциацию наказания, на основе степени общественной опасности, а также обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность.

Отечественному законодателю предлагается обратить внимание на систему юридической ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах в Австрии, и пойти по направлению постепенного

объединения составов налоговых правонарушений и преступлений в Кодексе Российской Федерации об административных правонарушениях.

ГЛАВА 2. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА АДМИНИСТРАТИВНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ

2.1. Понятие, признаки и особенности административной ответственности за нарушение налогового законодательства

Интерес к институту ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах обусловлен запутанностью норм налогового законодательства в данной сфере, а также неоднократными существенными изменениями, которые были внесены за последнее время в порядок привлечения лиц к ответственности и в порядок взыскания налоговых санкций.

В настоящее время в российской правовой доктрине существует спор по поводу соотношения налоговой и административной ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах.

Указанные виды юридической ответственности во многом сходны, в связи, с чем у российских юристов отсутствует единое мнение относительно правовой природы налоговой ответственности.

В то же время данная проблема имеет не только чисто теоретическое, но и огромное практическое значение, поскольку позволяет ответить на вопрос о том, какие санкции и в каком сочетании могут применяться при нарушениях законодательства о налогах и сборах.

В юридической науке обозначились два принципиально отличающихся подхода к проблеме соотношения налоговой и административной ответственности.

Первый подход состоит в том, что налоговая ответственность рассматривается в качестве разновидности самостоятельного вида юридической ответственности – финансовой ответственности, а налоговые правонарушения, как основания налоговой ответственности предлагается

принципиально отличать от нарушений законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административного правонарушения.

Сторонники данного подхода обосновывают свою позицию тем, что, исходя из теории юридической ответственности, она применяется за финансовые проступки (т.е. финансовые отношения, деликты) и выражается в особых, финансовых по характеру мерах принуждения.¹

В качестве одного из аргументов приводится тот факт, что самостоятельное регулирование ответственности за налоговые правонарушения предусмотрено в разделе VI «Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение» Налогового кодекса Российской Федерации². Более того, в нем законодательно закреплено понятие налогового правонарушения.

Таким образом, закрепление законодателем в Налоговом кодексе общих положений о привлечении к ответственности, составов правонарушений и соответствующих взысканий является для сторонников наличия финансовой ответственности решающим фактором.

В подобной аргументации сомнения вызывают по крайней мере три момента.

Первое - выделение законодателем отдельной главы, а также закрепление понятия «налогового правонарушения» представляют собой, на наш взгляд, проявление законодательной техники.

Второе - понятие налогового правонарушения, в сущности, идентично понятию административного правонарушения.

Так, в соответствии со ст. 2.1 КоАП РФ административным правонарушением признается противоправное, виновное действие (бездействие) физического или юридического лица, за которое настоящим Кодексом или законами субъектов Российской Федерации об

¹ Ульянова В.Н. О правовой природе финансовых санкций //Актуальные проблемы конституционного и муниципального права. - 1999. - № 9. - С. 30.

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 18.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 03.08.1998. – № 31. – ст. 3824.

административных правонарушениях установлена административная ответственность¹.

В свою очередь, в ст. 106 НК РФ² предлагается следующая формулировка: налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое настоящим Кодексом установлена ответственность.

При сравнении данных определений просматривается искусственность разграничения административного и налогового правонарушения.

В обоих случаях речь идет о противоправном и виновном деянии, в обоих случаях говорится о субъекте как физическом или юридическом лице (в НК РФ этот субъект замаскирован понятиями «налогоплательщик, налоговый агент» и «иные лица»), в обоих случаях ответственность обусловлена неким сводом охранительных норм, содержащихся в определенном законодательном акте или совокупности актов.

Н.Ю. Хаманева, делая аналогичный вывод, отмечает, что «понятие налогового правонарушения, содержащееся в НК РФ, позволяет говорить о нем, как о разновидности административного правонарушения, за совершение которого следует юридическая ответственность. По своей природе ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, установленная НК РФ, является видом административной ответственности»³.

По нашему мнению, выделяя ответственность, следует анализировать не статьи закона, а характер и сущность возникающих отношений.

Третье - довод об обособленности налоговых санкций является необоснованным.

¹ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 29.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 07.01.2002. – № 1.

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 18.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 03.08.1998. – № 31. – ст. 3824.

³ Хаманева Н. Ю. Административная ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах // Административная ответственность: вопросы теории и практики. М., 2005. С. 74.

Как отмечает С.Г. Пепеляев, специфических мер воздействия за нарушения налогового законодательства Налоговым кодексом РФ не предусмотрено. Эти меры сводятся к применению типично административного взыскания - штрафа. Выделяемые иногда особенности финансовых санкций характеризуют не сам штраф, а порядок его применения. Специфических черт «финансового» штрафа, не позволяющих отождествлять его с административным, нет.¹

Второй подход фактически сводится к признанию исключительности административного закона в части ответственности.

Данная позиция основана на решениях Конституционного Суда РФ и ранее существовавшего Высшего Арбитражного Суда РФ. Е. В. Овчарова по данному вопросу отмечает, что так называемая налоговая ответственность за нарушение налогового законодательства по существу является административной².

Указанный подход обусловлен значительным сходством нормативной конструкции административной ответственности и карательной (штрафной) составляющей налоговой ответственности.

Так, Конституционный Суд РФ в своем определении от 5 июля 2001 г. № 130-О отметил, что «штрафные санкции, применяемые налоговыми органами, за нарушение норм законодательства, направленного на обеспечение фискальных интересов государства, относятся к мерам взыскания административно – правового характера (за административные правонарушения) и осуществляются в рамках административной юрисдикции»³.

¹ Налоговое право /Под ред. С.Г.Пепеляева. - М., 2000. - С. 405.

² Овчарова Е. В. Проблемы применения административной ответственности за нарушения налогового законодательства по Налоговому кодексу РФ (НК РФ) и по Кодексу РФ об административных правонарушениях (КОАП РФ) // Государство и право. 2007. № 8. С. 14-22.

³ По запросу Омского областного суда о проверке конституционности положения пункта 12 статьи 7 Закона Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации»: Определение Конституционного Суда РФ от 05.07.2001 № 130-О // Собрание законодательства РФ, 20.08.2001. – № 34. – ст. 3512.

Высший Арбитражный Суд РФ в п. 3 Обзора практики разрешения арбитражными судами споров, касающихся общих вопросов применения ответственности за нарушения налогового законодательства (письмо от 31 мая 1994 года № С1-7/ОП-370), разъяснил, что ответственность, предусмотренная статьей 13 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», по своей правовой природе сходна с административной ответственностью.¹

Таким образом, Конституционный Суд РФ и Высший Арбитражный Суд РФ признают административно-правовую природу налоговых санкций и отсутствие налоговой ответственности, как самостоятельного вида юридической ответственности.

По нашему мнению ответственность, предусмотренная Налоговым кодексом РФ, не является самостоятельным видом юридической ответственности, являясь разновидностью административной, а потому, п. 8 ст. 101 Налогового кодекса необходимо изложить в следующей редакции: «В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения так, как они установлены проведенной проверкой, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства, доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей настоящего Кодекса, предусматривающих данные правонарушения, и применяемые меры ответственности. В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются размер выявленной недоимки и

¹ Обзор практики разрешения арбитражными судами споров, касающихся общих условий применения ответственности за нарушения налогового законодательства: Письмо ВАС РФ от 31.05.1994 № С1-7/ОП-370 // Вестник ВАС РФ, 1994. – № 8.

соответствующих пеней, а также подлежащий уплате штраф», таким образом, исключив слово «налоговой» из словосочетания «налоговой ответственности».

Административная ответственность за нарушение налогового законодательства, являясь разновидностью юридической ответственности, обладает всеми признаками последней, а именно:

- административная ответственность является правовой ответственностью;
- административной ответственности свойственна множественность субъектов, имеющих право её применять;
- фактическим основанием для привлечения к административной ответственности служит факт совершения административного правонарушения, юридическим – наличие соответствующей нормы в административном законодательстве, процессуальным – правоприменительный акт;
- субъектами административной ответственности являются как физические, так и юридические лица;
- привлечение к административной ответственности производится в особом процессуальном порядке.

Помимо этого в настоящее время данный вид ответственности имеет свои специфические особенности, а именно:

- Устанавливается двумя кодифицированными актами: Кодексом РФ об административных правонарушениях и Налоговым кодексом РФ.
- Фактическим основанием является совершение административного правонарушения, предусмотренного Кодексом РФ об административном правонарушении, либо налогового правонарушения, предусмотренного Налоговым кодексом РФ.
- Субъектами административной ответственности за нарушение налогового законодательства являются физические и юридические лица.

– Ответственность состоит в применении к правонарушителю санкций в виде штрафов, размер которых закреплен в санкциях соответствующих статей Кодекса РФ об административных правонарушениях и Налогового кодекса РФ.

– Процедура применения данного вида ответственности закреплена в Кодексе РФ об административных правонарушениях и в Налоговом кодексе РФ.

– Возможность применения, наряду с административной ответственностью за нарушение налогового законодательства, уголовной и дисциплинарной ответственности.

В п. 34 Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 сказано, что «при решении вопросов о разграничении налоговой и иной ответственности физических лиц судам следует исходить из того, что одно и то же правоотношение не может одновременно квалифицироваться как налоговое и иное, не являющееся налоговым, в связи с чем налогоплательщик – физическое лицо за совершенное им деяние не может быть одновременно привлечен к налоговой и иной ответственности»¹.

Таким образом, говоря об ответственности, предусмотренной Налоговым кодексом РФ, Пленум ВАС РФ отмечает, что она может следовать только за налоговые правонарушения, совершенные физическими лицами.

При этом отмечено, что должностные лица организаций – налогоплательщиков могут быть привлечены к административной и уголовной ответственности.

Таким образом, ответственности, предусмотренной Налоговым кодексом РФ, отличается от административной только по субъектному составу: к ней могут привлекаться физические лица и организации, в то время как к административной – должностные лица. При этом остальные

¹ О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации: Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 // Вестник ВАС РФ, 2001. – № 7.

признаки одинаковы: тождественный объект посягательства – нормативно установленный порядок управления, меньшая степень общественной опасности по сравнению с преступлениями, привлечение к ответственности не влечет судимости.

На сегодняшний день ответственность за нарушения налогового законодательства предусмотрена в разделе VI «Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение» Налогового кодекса Российской Федерации¹ и в главе 15 «Административные правонарушения в области финансов, налогов и сборов, рынка ценных бумаг» Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях². При этом ответственность налогоплательщиков наступает по Налоговому кодексу РФ, а КоАП РФ предусматривает за аналогичные правонарушения ответственность должностных лиц, т. е. руководителей и других работников организаций, совершивших административные правонарушения в связи с выполнением организационно-распорядительных или административно-хозяйственных функций.

Тем не менее, остается непонятным, в чем состоит принципиальное отличие субъектов этих правонарушений, которое не позволило регламентировать ответственность в одном кодексе.

В настоящее время сложилась парадоксальная ситуация, когда за одно и то же правонарушение в налоговой сфере действующим законодательством предусмотрено несколько видов ответственности – административная либо налоговая, а в некоторых случаях и уголовная.

Составы административных правонарушений в области налогов и сборов предусмотрены ст. 15.3-15.11 КоАП РФ, при этом некоторые административные правонарушения дублируют налоговые правонарушения, определенные НК РФ:

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 18.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 03.08.1998. – № 31. – ст. 3824.

² Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 29.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 07.01.2002. – № 1.

– ст. 15.3 КоАП РФ «Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе» содержит в себе признаки правонарушений, установленных ст.ст. 116 «Нарушения срока постановки на учет в налоговом органе» и 117 «Уклонение от постановки на учет в налоговом органе» НК РФ;

– ст. 15.4 КоАП РФ «Нарушения срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке или иной кредитной организации» корреспондирует со ст. 118 НК РФ;

– ст. 15.5 КоАП РФ «Нарушение сроков представления налоговой декларации» - со ст. ст. 118, 119 НК РФ;

– ст. 15.6 КоАП РФ «Непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля» повторяет ст. 126 НК РФ;

– ст. 15.11 КоАП РФ предусматривает административную ответственность за грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, а ст.120 НК РФ устанавливает налоговую ответственность за грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения.

В свете изложенного, возникает закономерный вопрос о целесообразности дублирования указанных норм налоговой и административной ответственности, о правовом соответствии одновременного применения двух видов юридической ответственности при совершении одного правонарушения.

Как справедливо отмечает А. В. Кирин, с 2002 года возникла серьезная правовая коллизия в системе регулирования административной ответственности на уровне федерального законодательства, где заглавная концептуальная норма ст. 1.1 Кодекса Российской Федерации¹ об административных правонарушениях провозглашает этот кодекс единственным федеральным административно-деликтным законом, а на

¹ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 29.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 07.01.2002. – № 1.

практике целые видовые группы административных правонарушений и санкции за них до сих пор содержатся за пределами кодекса в целом ряде других предметных федеральных законов и кодексов (в т. ч. в Налоговом кодексе РФ). Учитывая очевидную юридическую некорректность этой ситуации, одной из важнейших задач совершенствования системы административно-деликтного регулирования на ближайшую перспективу должно стать исправление данного законодательного «дефекта»¹.

Прежде всего, по нашему мнению, речь идет о необходимости консолидации всех норм об административной ответственности за налоговые правонарушения.

В данном контексте принципиальное значение имеет тот неоспоримый факт, что ответственность, предусмотренная Налоговым кодексом Российской Федерации², имеет административную природу и не является самостоятельным видом публично-правовой ответственности. А, потому, регулирование ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах иным кодексом, нежели Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях³, нарушает целостность института административной ответственности.

Такой позиции придерживается в последнее десятилетие большинство ведущих ученых-административистов (Агапов А. Б.⁴, Бахрах Д. Н.⁵, Козлов Ю. М.⁶, Салищева Н. Г.⁷, Сорокин В. Д.⁸ и др.).

¹ Кирин А. В. Административно-деликтное право: теория и законодательные основы. М., 2012. С. 266-267.

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 18.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 03.08.1998. – № 31. – ст. 3824.

³ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 29.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 07.01.2002. – № 1.

⁴ Агапов А. Б. Административная ответственность: учебник. 4-е изд. С. 25-26

⁵ Бахрах Д. Н. Административное право России: учебник. 6-е изд. С. 475-476

⁶ Козлов Ю. М. Вступительная статья // Комментарий к кодексу Российской Федерации об административных правонарушениях / под. Ред. Ю. М. Козлова. М., 2002. С. 87

⁷ Салищева Н. Г. Проблемные вопросы института административной ответственности в России // Административная ответственность: вопросы теории и практики / отв. ред. Н. Ю. Хаманева. М., 2004. С. 10-17

⁸ Сорокин В. Д. О двух тенденциях, разрушающих целостность института административной ответственности // Сорокин В. Д. Избранные труды. СПб., 2005. С. 951-963

Кроме того, наличие норм, устанавливающих административную ответственность в различных нормативно-правовых актах, на практике повышает вероятность разночтений при трактовке данного вида публично-правовой ответственности, что неизбежно влечет проблемы в правоприменении¹.

Таким образом, в настоящее время главная особенность административной ответственности в сфере налогового законодательства заключается в том, что ее правовое регулирование вопреки ст. 1.1 Кодекса РФ об административных правонарушениях осуществляется не только указанным кодексом, но и Налоговым кодексом РФ. Главным направлением совершенствования законодательства Российской Федерации об административных правонарушениях в налоговой сфере является консолидация всех составов административных правонарушений в Кодексе РФ об административных правонарушениях.

В этой связи предлагается принять правовые меры по выведению составов административных правонарушений в сфере налогового законодательства из отраслевого закона – Налогового кодекса РФ, и закреплению их в Кодексе РФ об административных правонарушениях.

¹ Денисенко В. В. Теория административно-деликтных отношений: Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. СПб., 2002. С. 13.

2.2. Особенности составов административных правонарушений в сфере налогового законодательства

Как уже отмечалось в настоящей работе, составы административных правонарушений, совершаемых в области налогового законодательства, содержатся в двух кодифицированных нормативно-правовых актах: в Кодексе Российской Федерации об административных правонарушениях¹ и в Налоговом кодексе Российской Федерации².

Однако следует иметь в виду, что глава 15 Кодекса РФ об административных правонарушениях содержит составы административных правонарушений, совершенных не только в области налогов и сборов, но и в области финансов, страхования и рынка ценных бумаг.

К административным правонарушениям в сфере налогов относятся ст.ст. 15.3-15.8 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях. Ряд авторов к составам административных правонарушений в области налогов и сборов, помимо закрепленных в главе 15, относят правонарушения, предусмотренные иными главами Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях.

Так, И.И. Кучерова и И.И. Шереметьева в круг правонарушений в области налогов и сборов включают правонарушение, предусмотренное ст. 19.7 Кодекса РФ об административных правонарушениях «Непредставление сведений (информации)»³.

Т. Н. Хохлова к данным правонарушениям относит ст. 14.5 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях «Продажа товаров, выполнение работ либо оказание услуг при отсутствии

¹ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 29.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 07.01.2002. – № 1.

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 18.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 03.08.1998. – № 31. – ст. 3824.

³ Кучеров И. И., Шереметьев И. И. Административная ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах. М., 2006. С. 27.

установленной информации либо неприменение в установленных федеральными законами случаях контрольно-кассовой техники»¹.

Аналогичную позицию занимает и В.В. Шекшин который отмечает, что при определении круга правонарушений в области налогов и сборов одной из проблем является то, что отдельные составы административных правонарушений могут быть обнаружены в других главах Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях.

В качестве примеров автор приводит ст.ст. 14.5, 14.16, 16.22, 19.4, 19.5, 19.7 Кодекса Российской Федерации об административном правонарушении² и др. Конечно, данные составы правонарушений, так или иначе, связаны с деятельностью налоговых органов по осуществлению налогового контроля.³

Однако, на наш взгляд, указанные авторы трактуют отношения, складывающиеся в области налогов и сборов, излишне расширительно, включая в их круг помимо отношений, складывающихся непосредственно в области налогов и сборов, отношения связанные с осуществлением налоговыми органами налогового контроля.

К составам административных правонарушений, содержащихся в Налоговом кодексе Российской Федерации, относятся ст.ст. 116, 119-119.2, 120, 122, 122.1, 123, 125, 126, 128-129.4 Налогового кодекса Российской Федерации⁴.

Таким образом, при определении круга правонарушений в области налогов и сборов необходимо учитывать индивидуализирующие особенности.

Так, например не все составы правонарушений, закрепленные в главе 15 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях,

¹ Хохлова Т. Н. Производство об административных правонарушениях в федеральных органах налоговой полиции: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002. С. 18.

² Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 29.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 07.01.2002. – № 1.

³ Шекшин В. В. Административная ответственность за правонарушения в области налогов и сборов: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 62.

⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 18.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 03.08.1998. – № 31. – ст. 3824.

являются правонарушениями в области налогового законодательства (данная глава также включает в себя правонарушения в области финансов, страхования и рынка ценных бумаг).

Следовательно, круг правонарушений в области налогов и сборов составляют правонарушения, закрепленные в ст.ст. 116, 119-119.2, 120, 122, 122.1, 123, 125, 126, 128-129.4 Налогового кодекса Российской Федерации¹ и ст.ст. 15.3 - 15.8 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях².

Таким образом, Налоговый кодекс Российской Федерации содержит 16 статей, включающих в себя 29 составов правонарушений, в то время как в Кодексе Российской Федерации об административных правонарушениях находятся 6 статей с девятью составами правонарушений.

Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях, равно как и Налоговый кодекс Российской Федерации, не содержит законодательного определения дефиниции «состав правонарушения».

Однако данное понятие упоминается в ст. 24.5 Кодекса Российской Федерации об административном правонарушении, которая гласит, что производство по делу об административном правонарушении не может быть начато, а начатое производство подлежит прекращению при отсутствии состава административного 55 правонарушения, а также в ряде других статей (например, ст. 4.4 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях).

Как видно, значение состава правонарушения велико. Правильное установление всех элементов состава правонарушения необходимо не только для привлечения лица к административной ответственности, но и для

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 18.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 03.08.1998. - № 31. - ст. 3824.

² Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 29.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 07.01.2002. - № 1.

правильной квалификации деяния, а также отграничения правонарушений друг от друга.

Таким образом, законодатель, с одной стороны, не выделяет и не раскрывает понятие состава административного правонарушения, а с другой стороны, не может обойтись без его использования.

Изучением состава административного правонарушения в той или иной степени занимались А. Б. Агапов, Д. Н. Бахрах, Ю. М. Козлов, Н. М. Конин, В. Б. Россинский, Ю. Н. Стариков, В. С. Четвериков и др.

В теории административно-деликтного права исследователями предлагается ряд определений. Д. Н. Бахрах под составом административного проступка признает установленную законодателем совокупность признаков, при наличии которых соответствующее деяние считается административным правонарушением¹. Данное определение аналогично определению, данному Н. М. Кониным².

Ю. Н. Стариков под составом административного правонарушения понимает установленную правом совокупность признаков, при наличии которых конкретное деяние – административное правонарушение³.

А. Б. Агапов рассматривает состав административного правонарушения как совокупность субъективных и объективных элементов, позволяющих установить наличие признаков противоправного деяния или их отсутствие⁴.

В. С. Четвериков отмечает, что «под составом административного правонарушения понимается совокупность закрепленных нормативно-

¹ Бахрах Д. Н. Административное право: учебник для вузов. М.: Бек, 1996. 355 с. (С. 287).

² Конин Н. М. Административное право России: учебник. - 2-е изд., перераб. и доп. - Москва: Проспект, 2012. - 448 С. 160.

³ Бахрах Д. Н., Россинский Б. В., Стариков Ю. Н. Административное право: Учебник для вузов. - 3-е изд., пересмотр, и доп. - М.: Норма, 2007. - 816 с.

⁴ Административная ответственность: учебник для магистров / А. Б. Агапов. - 5-е изд., перераб. и доп. - М.: Издательство Юрайт, 2013. - 494 с. - Серия: Магистр. С. 149.

правовыми актами признаков, наличие которых может повлечь административную ответственность»¹.

Главное, что объединяет данные определения, состоит в том, что состав административного правонарушения представляет собой законодательно построенную юридическую модель типичных элементов (признаков) виновного противоправного деяния, за которое налоговым законодательством предусмотрена административная ответственность.

Состав любого правонарушения включает в себя четыре элемента: объект, объективную сторону, субъект и субъективную сторону. Отсутствие хотя бы одного элемента состава правонарушения исключает возможность привлечения лица к административной ответственности.

Рассмотрим особенности элементов составов административных правонарушений в сфере налогового законодательства.

К объективным элементам состава административного правонарушения относятся объект и объективная сторона. Под объектом административного правонарушения понимаются общественные отношения, урегулированные нормами права и охраняемые мерами административной ответственности².

В зависимости от объема охраняемых общественных отношений объект административного правонарушения принято делить на общий, родовой и непосредственный. При этом, общий объект включает в себя совокупность всех общественных отношений, охраняемых нормами административного права. Родовой объект представляет собой группу однородных общественных отношений. В качестве непосредственного объекта рассматриваются конкретные общественные отношения, закрепленные в той или иной норме административного права.

¹ Четвериков В. С. Административное право. Серия «Высшее образование». Ростов-на-Дону: Феникс, 2014. – 512 с.

² Бахрах Д. Н., Россинский Б. В., Стариков Ю. Н. Административное право: Учебник для вузов. - 3-е изд., пересмотр, и доп. / Под ред. Д. Н. Бахраха - М.: Норма, 2017. - 816 с.

Применительно к правонарушениям в области налогового законодательства, общим объектом является совокупность общественных отношений, возникающих в сфере государственного управления.

Родовой объект – общественные отношения, возникающие в сфере взимания налогов и сборов и при осуществлении налогового контроля в Российской Федерации.

Непосредственным объектом являются общественные отношения, закрепленные в конкретной правовой норме, а потому, для его выявления требуется обратиться к конкретным статьям кодексов.

В ряде правонарушений, закрепленных в главе 15 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях¹ и в главе 16 Налогового кодекса Российской Федерации², непосредственный объект совпадает:

– общественные отношения, возникающие в связи с учетом налогоплательщика – ст. 15.3 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, ст. 116 Налогового кодекса Российской Федерации;

– общественные отношения, возникающие в связи с нарушение сроков представления налоговой декларации – ст. 15.5 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, ст.ст. 119, 119.1, 119.2 Налогового кодекса Российской Федерации;

– общественные отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля – ст. 15.6 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, ст.ст. 126, 129.1 Налогового кодекса Российской Федерации;

– общественные отношения, складывающиеся в связи с ведением бухгалтерского учета и представлением бухгалтерской отчетности – ст. 15.11

¹ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 29.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 07.01.2002. – № 1.

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 18.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 03.08.1998. – № 31. – ст. 3824.

Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, ст. 120 Налогового кодекса Российской Федерации.

Часть непосредственных объектов правонарушений, закрепленных в главе 16 Налогового кодекса Российской Федерации¹, совпадает с непосредственными объектами правонарушений, предусмотренными иными главами Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях²:

– общественные отношения, возникающие по поводу невыполнения законных требований прокурора, следователя, дознавателя или должностного лица, осуществляющего производство по делу – ст. 125 Налогового кодекса Российской Федерации, ст. 17.7 Кодекса РФ об административных правонарушениях;

– общественные отношения, возникающие в связи с не исполнением свидетелем законных обязанностей в производстве – ст. 128 Налогового кодекса Российской Федерации, ст. 17.9 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях;

– общественные отношения, возникающие в связи с предоставлением заведомо ложных сведений в процессе осуществления налоговой проверки – ст. 129 Налогового кодекса Российской Федерации, ст. 19.26 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях.

Наличие правонарушений, непосредственные объекты посягательств которых являются самостоятельными и не совпадают с объектами правонарушений, закрепленных в другом кодексе:

– общественные отношения, возникающие в связи с учетом налогоплательщика, а также отношения, складывающиеся в связи с

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 18.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 03.08.1998. – № 31. – ст. 3824.

² Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 29.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 07.01.2002. – № 1.

осуществлением налогового контроля – ст. 15.4 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях;

– общественные отношения, возникающие в связи с открытием счета налогоплательщику – ст. 15.7 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях;

– общественные отношения, складывающиеся в связи с нарушением срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора – ст. 15.8 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях;

– общественные отношения, возникающие по поводу неуплаты или не полной уплаты налога – ст.ст. 122, 123 Налогового кодекса Российской Федерации.

В настоящей работе под предметом административного правонарушения понимается элемент материального мира, посредством воздействия на который причиняется вред общественным отношениям, охраняемым той или иной нормой.

Большинство административных правонарушений в данной области осуществляются в форме бездействия, а потому, являются беспредметными. Однако здесь стоит иметь в виду, что при совершении правонарушения, деяние которого выражается в форме смешанного бездействия, тем или иным предметам правонарушения вред может причиняться.

Так, в ст. 125 Налогового кодекса Российской Федерации¹ в качестве предмета правонарушения может выступать имущество, на которое наложен арест или в отношении которого налоговым органом приняты обеспечительные меры в виде залога.

В качестве предмета административных правонарушений в области налогового законодательства могут выступать налоговая декларация, документы и сведения, необходимые для осуществления налогового

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 18.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 03.08.1998. – № 31. – ст. 3824.

контроля, бухгалтерские учетные документы и др. предметы материального мира.

Однако по нашему мнению, денежные средства в качестве предмета правонарушений в сфере налогового законодательства выступать не могут. Связано это с тем, что предметом посягательства должна выступать конкретная вещь, а не просто предмет материального мира. Такая вещь должна иметь наименование, цвет, размер и т. п.

Вторым неотъемлемым элементом состава правонарушения является объективная сторона. Традиционно, под объективной стороной административного правонарушения понимается система предусмотренных нормами права признаков, характеризующих внешнее проявление данного правонарушения¹.

Объективная сторона в качестве обязательных признаков включает в себя деяние, его последствия и причинно-следственную связь между ними. Факультативными признаками объективной стороны состава правонарушения являются время, место, способ и обстановка совершения правонарушения.

Применительно к административным правонарушениям деяние может выражаться как в форме действия, так и в форме бездействия. Например, объективная сторона состава правонарушения, предусмотренного ст. 15.7 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, может выражаться только в виде действия, а именно в нарушении порядка открытия счета налогоплательщику.

Напротив, объективная сторона состава правонарушения, предусмотренного ст. 15.5 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, выражается только в бездействии: непредставление налоговой декларации в налоговый орган по месту учета в установленный законодательством о налогах и сборах срок. Встречаются

¹ Бахрах Д. Н., Российский Б. В., Стариков Ю. Н. Административное право: Учебник для вузов. - 5-е изд., пересмотр, и доп. / Под ред. Д. Н. Бахраха - М.: Норма, 2017. - 816 с.

составы, объективная сторона которых может выражаться как в действии, так и в бездействии. Например, объективная сторона ст. 15.6 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях может выражаться в действии - представление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, в неполном объеме или в искаженном виде, либо в бездействии - непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля.

Сказанное в полной мере относится к составам административных правонарушений, закрепленных в Налоговом кодексе Российской Федерации¹. Например, объективная сторона состава правонарушения, предусмотренного ст. 120 Налогового кодекса Российской Федерации, возможно только в форме действия, в ст. 119 Налогового кодекса Российской Федерации - только в форме бездействия, а в ст. 126 Налогового кодекса Российской Федерации – как в форме действия, так и в форме бездействия.

Анализ конкретных составов правонарушений, закрепленных в главе 15 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях² и в главе 16 Налогового кодекса Российской Федерации, позволяет сделать еще один важный вывод. Объективная сторона составов правонарушений, закрепленных в Кодексе Российской Федерации об административных правонарушениях, сформулирована более широко. К примеру, в ст. 126 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривается ответственность за непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а согласно ст. 15. 6 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях наказывается непредставление таких сведений не только в налоговые органы, но и в таможенные.

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 18.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 03.08.1998. – № 31. – ст. 3824.

² Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 29.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 07.01.2002. – № 1.

С точки зрения обязательности наличия в объективной стороне состава правонарушения такого признака как вредные последствия, выделяют два вида составов правонарушений: формальные и материальные.

Формальным признается состав, объективная сторона которого состоит только из деяния. В случае совершения правонарушения с формальным составом, наказывается сам факт совершения такого правонарушения, независимо от наличия вредных последствий. Надо отметить, что применительно к административной ответственности в сфере налогового законодательства таких составов большинство.

Например, для привлечения к ответственности по ст. 15.3 Кодекса Российской Федерации¹ об административных правонарушениях, достаточно лишь самого факта нарушения установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе, независимо от наступления вредных последствий.

Что касается материального состава правонарушения, то его объективная сторона включает в себя не только деяние, но и последствия такого деяния и причинно-следственную связь между ними. Классическим примером такого состава может служить ст. 122 Налогового кодекса Российской Федерации², так как неуплата или неполная уплата сумм налога причиняет имущественный вред публичным финансовым интересам государства.

При этом в одной и той же статье может содержаться и формальный и материальный состав. Например, состав правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 120 Налогового кодекса Российской Федерации, является формальным, так как наказывается сам факт грубого нарушения организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения независимо от наступления вредных последствий в виде

¹ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 29.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 07.01.2002. – № 1.

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 18.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 03.08.1998. – № 31. – ст. 3824.

недополучения бюджетом средств, в то время, как правонарушение, предусмотренное п. 3 ст. 120 Налогового кодекса Российской Федерации, имеет материальный состав, так как привлечение к ответственности возможно только после того, как будет доказан факт занижения налоговой базы.

К числу факультативных признаков объективной стороны составов административных правонарушений относятся время, место, способ и обстановка.

В некоторых случаях законодатель связывает совершение тех или иных действий с окончанием налогового периода, который определяется определенной календарной датой. Сказанное относится, например, к ст. 15. 5 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях¹ или к ст. 119 Налогового кодекса Российской Федерации². В некоторых случаях признак времени необходим для определения неоднократности совершения того или иного деяния за определенный период, как, например, в п. 2 ст. 120 и в п. 2 ст. 129.1 Налогового кодекса Российской Федерации. В таких статьях признак времени совершения правонарушения выступает в качестве обязательного квалифицирующего признака.

Такой факультативный признак объективной стороны как место совершения правонарушения значения для квалификации административных правонарушений в сфере налогового законодательства не имеет.

В отличие от времени совершения правонарушения, ни одна статья не содержит в качестве обязательного признака место совершения правонарушения.

Признак обстановки совершения правонарушения напрямую связан с некоторыми обстоятельствами, смягчающими и отягчающими ответственность за совершение правонарушения (ст.ст. 4.2, 4.3 Кодекса

¹ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 29.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 07.01.2002. – № 1.

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 18.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 03.08.1998. – № 31. – ст. 3824.

Российской Федерации об административных правонарушениях, ст. 112 Налогового кодекса Российской Федерации).

Такой признак объективной стороны состава правонарушения как способ существенного влияния на квалификацию административных правонарушений в области налогового законодательства не оказывает, хотя имеет большое значение для раскрытия правонарушения.

М. В. Будылева отмечает: «выбор способа уклонения от уплаты налогов находится в непосредственной связи со свойствами личности правонарушителя. К числу факторов личностного характера, влияющих на такой выбор, могут быть отнесены: должностное положение, профессиональные навыки, социальные связи»¹.

К субъективным элементам состава административного правонарушения относятся субъект и субъективная сторона.

Субъектами ответственности за совершение правонарушения в области налогового законодательства являются физические лица (где в качестве основных выступают налогоплательщики, налоговые агенты и должностные лица), а также юридические лица.

Физическое лицо признается субъектом административного правонарушения в области налогового законодательства, если оно достигло возраста 16 лет (п. 1 ст. 2.3 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, п. 2 ст. 107 Налогового кодекса Российской Федерации) и является вменяемым.

Таким образом, под субъектом административного правонарушения понимается вменяемое физическое лицо, достигшее к моменту совершения административного правонарушения шестнадцатилетнего возраста, а также юридическое лицо.

¹ Будылева, М. В. Административно-правовая организация ответственности за совершение налоговых правонарушений: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Будылева Марина Владимировна. - Хабаровск, 2004. – С. 52.

Однако элементом состава административного проступка является не сам правонарушитель, а характеризующие его административную правосубъектность признаки¹.

Именно это и стоит учитывать при характеристике физических лиц как субъектов административного правонарушения.

С точки зрения особенностей правового статуса, субъекты административных правонарушений в сфере налогового законодательства могут быть разделены на налогоплательщиков, налоговых агентов, свидетелей, экспертов, специалистов, представителей и должностных лиц.

Существуют и иные классификации. Н. М. Конин, в зависимости от характеризующих их признаков, всех субъектов административного правонарушения подразделяет на общих, особых (особенных) и специальных.

К общим автор относит субъектов, обладающих основными, входящими в состав любого административного правонарушения, признаками. Примерами данных субъектов служат граждане, лица без гражданства и иностранцы.

К числу особых (особенных) субъектов, по мнению исследователя, относятся несовершеннолетние в возрасте от 16 до 18 лет (ч. 2 ст. 2.3 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях²), должностные лица, и некоторые др. субъекты. Юридические лица автор также относит к числу особых субъектов.

К специальным Н. М. Конин относит субъекты, которые по своему статусу, с одной стороны, не являются должностными лицами, а с другой – не относятся законодателем и к обычным гражданам³.

¹ Н.М. Конин Административное право России: учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва: Проспект, 2012. – 448 с.

² Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 29.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 07.01.2002. – № 1.

³ Н.М. Конин Административное право России: учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва: Проспект, 2012. – С. 161-164.

Стоит отдельно рассмотреть такой субъект ответственности как юридическое лицо (ст. 2.10 Кодекса РФ об административных правонарушениях). Однако Налоговый кодекс РФ¹ оперирует понятием «организация» (п. 2 ст. 11 Налогового кодекса РФ).

При этом понятие «юридическое лицо» является шире понятия «организация», так как в ст. 11 Налогового кодекса РФ последнее определяется через более широкое понятие «юридического лица». К аналогичному выводу приходит и В. С. Папихин, который пишет, что «юридическое лицо включает в себя такие категории, как «организация», «учреждение», «предприятие». Кроме того, в соответствии со ст. 124 Гражданского кодекса в качестве юридического лица выступают: Российская Федерация, субъекты РФ: республики, края, области, города федерального значения, автономная область, автономные округа, а также городские, сельские поселения и другие муниципальные образования, имея соответствующие права и обязанности.² О более узком значении термина «организация» говорят признаки, характеризующие данную категорию». Далее, анализируя признаки организации, автор еще раз подтверждает вывод о том, что данная категория соотносится с категорией «юридическое лицо» как часть и общее.³

Одним из ключевых элементов состава административного правонарушения является субъективная сторона. Связано это с тем, что действующее административное законодательство исключает возможность объективного вменения, т. е. исключает возможность привлечение к административной ответственности за невиновное причинение вреда. Данный вывод следует из закрепленной в ст. 1.5 Кодекса РФ об

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 18.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 03.08.1998. – № 31. – ст. 3824.

² Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 №1-ФЗ (ред. от 29.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 05.12.1994. – № 32. – ст. 3301.

³ Папихин В.С. О понятии российского юридического лица в налоговом праве // Вестник Саратовской государственной академии права. Саратов. № 2. 2008. С. 105.

административных правонарушениях¹ презумпции невиновности. Аналогичное правило закреплено и в п. 6 ст. 108 Налогового кодекса РФ².

Субъективная сторона административного правонарушения характеризует психоэмоциональное отношение физического лица к деянию и предполагает выявление признаков вины в форме умысла или неосторожности³. Таким образом, основным элементом субъективной стороны состава правонарушения выступает вина.

Как Кодекс РФ об административных правонарушениях (ст. 2.2)⁴, так и Налоговый кодекс РФ (ст. 110)⁵ предусматривают две формы вины: умысел и неосторожность. Но если Кодекс РФ об административных правонарушениях предусматривает две формы неосторожности, легкомыслие и небрежность, то, согласно Налоговому кодексу РФ, налоговое правонарушение может быть совершено по неосторожности только в форме небрежности.

Различия в субъективной стороне, являясь одним из критериев разграничения составов административных и налоговых правонарушений, на практике могут иметь большое значение. В частности, ст. 15.6 Кодекса РФ об административных правонарушениях, равно как и ст. 129.1 Налогового кодекса РФ предусматривает ответственность за неправомерное несообщение сведений налоговому органу.

Субъектом ответственности как по ст. 15.6 Кодекса РФ об административных правонарушениях, так и по ст. 129.1 Налогового кодекса РФ может выступать нотариус.

¹ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 29.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 07.01.2002. – № 1.

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 18.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 03.08.1998. – № 31. – ст. 3824.

³ Административная ответственность: учебник для магистров / А. Б. Агапов. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2013. – 494 с. – Серия: Магистр. С. 151.

⁴ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 29.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 07.01.2002. – № 1.

⁵ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 18.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 03.08.1998. – № 31. – ст. 3824.

В данной ситуации возникает коллизия двух статей, разрешить которую с помощью такого признака как субъект правонарушения представляется невозможным.

Как отмечает в своей работе Е. С. Ефремова, «привлечение нотариуса к ответственности со ст. 15.6 КоАП РФ возможно, если в действиях последнего усматриваются признаки умышленной формы вины»¹.

Таким образом, частичное сходство норм, закрепленных в Кодексе РФ об административных правонарушениях и в Налоговом кодексе РФ², приводит к сложностям, связанным с квалификацией того или иного правонарушения.

По нашему мнению, коллизии правовых норм могут быть успешно разрешены в случае приведения Налогового кодекса РФ в соответствие со ст. 1.1 Кодекса РФ об административных правонарушениях³. Такие меры существенно облегчат процесс правоприменения и привлечения к административной ответственности за нарушение налогового законодательства.

Самым распространенным в административно-правовой литературе является комплексный подход к пониманию вины юридического лица⁴. Согласно данной концепции, при выявлении вины юридического лица необходимо учитывать объективные и субъективные критерии.

Объективный критерий вины включает в себя установление обстоятельств, подтверждающих сам факт правонарушения. Определение наличия данных фактов производится должностным лицом уполномоченного государственного органа путем установления конкретных действий или бездействия юридического лица, нарушающего установленные правила.

¹ Ефремова Е. С. Ответственность за совершение налоговых правонарушений (актуальные проблемы в свете нового КоАП РФ): Дис. ... канд. юрид. наук. С.-П., 2003. С. 39.

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 18.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 03.08.1998. – № 31. – ст. 3824.

³ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 29.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 07.01.2002. – № 1.

⁴ Административная ответственность: учебник для магистров / А. Б. Агапов. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2013. – 494 с.

Для установления наличия субъективного критерия вины юридического лица необходимо доказать факт, что у него была возможность для соблюдения правил и норм, т. е. возможность осуществления правомерной деятельности. Таким образом, уполномоченное должностное лицо должно выявить причины противоправной деятельности юридического лица.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Рассматриваемый институт очень хорошо известен в юридической литературе.

Так, практика применения Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях в Российской Федерации, Налогового Кодекса Российской Федерации и Уголовного Кодекса Российской Федерации в части правового регулирования юридической ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах выявила проблемы и противоречия в большинстве своем находящиеся на стыке отраслей права, которые требуют дополнительного анализа, выработки новых методологических подходов и формирование единого механизма их разрешения.

Проведенный в диссертационном исследовании анализ отношений, складывающиеся в процессе реализации норм, предусматривающих административную ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, дает повод сфокусировать внимание на основных выводах.

К числу таковых относятся следующие:

1. Система ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах, как сложная многоэлементная правовая конструкция включает в себя самостоятельные виды юридической ответственности, в том числе административную и уголовную ответственность. Предусматриваются они соответственно за совершение налоговых правонарушений, нарушений законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административных правонарушений и налоговых преступлений.

2. Административная ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах является составной частью системы юридической ответственности за противоправное поведение в налоговой сфере в целом, и системы административной ответственности в частности. Ее основанием являются исключительно факты совершения административно наказуемых

нарушений законодательства о налогах и сборах, предусмотренных законодательством об административных правонарушениях, а именно КоАП РФ.

3. Результатом анализа зарубежной теоретической литературы явилось то, что система санкции должна преследовать несколько целей.

Во-первых, наиболее важным компонентом санкций является их способность сдерживать (to deterrence), предупреждать нежелательное поведение, при этом позволяя достичь большей дисциплины.

Санкции должны применяться только к такому поведению, которое можно предотвратить.

Во-вторых, санкции должны быть «справедливыми», соответствовать общим юридическим нормам и действовать в конкретной юрисдикции. Согласно общим юридическим нормам большинства юрисдикций, это означает, что санкции должны применяться только при установлении вины субъекта, не должны быть чрезмерно жесткими или непропорциональными, и нарушать принципы основных правовых процедур.

В зарубежных источниках наряду с идеями либерализации налогового законодательства, выявлением барьерных или переломных эффектов системы санкций к конкретным группам налогоплательщиков, большое внимание уделяется нефинансовым санкциям уголовного и репутационного характера.

4. Содержание административной ответственности в данном случае заключается в обязанности виновного лица претерпеть лишения имущественного характера в результате применения к нему уполномоченным государственным органом мер административного наказания преимущественно в виде штрафа. Кроме того, к нарушителям законодательства о налогах и сборах могут быть применены также административные наказания в виде предупреждения или конфискации предметов административного правонарушения.

Таким образом, на современном этапе Налоговое законодательство Российской Федерации все еще находится в стадии формирования, в том числе нормы регулирующие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах. Объясняется это тем, что сфера налоговых правоотношений является одной из самых динамичных. Экономическая деятельность включает в себя огромное разнообразие ситуаций, каждая из которых, требует своего подхода, и вместе с тем должна рассматриваться в строгом соответствии законом.

В связи с этим одним из самых актуальных моментов, связанных законотворческой деятельностью, в части установления норм закрепляющей административную ответственности, является формирование унифицированных и в то же время универсальных норм права, позволяющих различать все вопросы в строгом соответствии с законодательством, не допуская при этом разночтений.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

Нормативно - правовые акты

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (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) // Собрание законодательства РФ, 04.08.2014. – № 31.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 18.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 03.08.1998. – № 31. – ст. 3824.
3. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 29.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 07.01.2002. – № 1.
4. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 №1-ФЗ (ред. от 29.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 05.12.1994. – № 32. – ст. 3301.
5. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 21.07.2014) // Российская газета, 18.06.1996, № 113.
6. О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей: Федеральный закон от 08.08.2001 № 129-ФЗ (ред. от 29.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 13.08.2001. – № 33 (часть I). – ст. 3431.
7. О лицензировании отдельных видов деятельности: Федеральный закон от 04.05.2011 № 99-ФЗ (ред. от 29.07.2017) // Собрание законодательства РФ, 09.05.2011. – № 19. – ст. 2716.
8. О проведении налоговой амнистии в 1993 году: Указ Президента РФ от 27.10.1993 № 1773 (утратил силу) // Российская газета, 02.11.1993. – № 204.

Материалы правоприменительной практики

1. По запросу Омского областного суда о проверке конституционности положения пункта 12 статьи 7 Закона Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации»: Определение Конституционного Суда РФ от 05.07.2001 № 130-О // Собрание законодательства РФ, 20.08.2001. – № 34. – ст. 3512.

2. Обзор практики разрешения арбитражными судами споров, касающихся общих условий применения ответственности за нарушения налогового законодательства: Письмо ВАС РФ от 31.05.1994 № С1-7/ОП-370 // Вестник ВАС РФ, 1994. – № 8.

3. О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации: Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 // Вестник ВАС РФ, 2001. – № 7.

4. По делу о проверке конституционности положений Уголовного кодекса Российской Федерации, регламентирующих правовые последствия судимости лица, неоднократности и рецидива преступлений, а также пунктов 1 - 8 постановления Государственной Думы от 26 мая 2000 года «Об объявлении амнистии в связи с 55-летием Победы в Великой Отечественной войне 1941 - 1945 годов» в связи с запросом Останкинского межмуниципального (районного) суда города Москвы и жалобами ряда граждан: Постановление Конституционного Суда РФ от 19.03.2003 № 3-П // Собрание законодательства РФ, 07.04.2003. – № 14. – ст. 1302.

5. 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»: Постановление Конституционного Суда РФ от 15.07.1999 № 11-П // Российская газета, 03.08.1999. – № 150.

Научная и учебная литература

1. Агапов А.Б. Административная ответственность. М., 2007. – С. 131.
2. Административная ответственность: вопросы теории и практики / Под ред. Н.Ю. Хаманевой. М., 2005. – С. 25.
3. Административная ответственность: учебник для магистров / А. Б. Агапов. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2013. – 494 с. – Серия: Магистр. С. 149.
4. Административное право: Учебник / Под ред. Л.Л. Попова, М.С. Студеникиной. – С. 306.
5. Алексеев С.С. Социальная ценность права в советском обществе. М., 1971. – С. 106.
6. Бахрах Д. Н. Административное право: учебник для вузов. М.: Бек, 1996. – 355 с.
7. Бахрах Д. Н., Россинский Б. В., Стариков Ю. Н. Административное право: Учебник для вузов. – 3-е изд., пересмотр, и доп. / Под ред. Д. Н. Бахраха – М.: Норма, 2007. – 816 с.
8. Братусь С.Н. Юридическая ответственность и законность. М., 1978. – С. 85, 94.
1. Будылева, М. В. Административно-правовая организация ответственности за совершение налоговых правонарушений: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Будылева Марина Владимировна. - Хабаровск, 2004. – С. 52.
9. Витрук Н.В. Общая теория юридической ответственности. 2-е изд. М., 2009.
10. Габричидзе Б. Н., Чернявский А. Г. Служебное право. М., 2003. – С. 107.
11. Гаджиев Г.А. Конституционные принципы рыночной экономики. – М., 2017. – С. 71 - 82.

12. Галаган И.А. Административная ответственность в СССР. Процессуальное регулирование. – С. 31.
2. Денисенко В.В. Теория административно-деликтных отношений: Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. СПб., 2002. – С. 13.
13. Дозорцев ВА Тенденции развития российского гражданского права при переходе к рыночной экономике /Тезисы докладов на международной научно-практической конференции «Гражданское законодательство Российской Федерации: состояние, проблемы, перспективы». М., 1993.
3. Ефремова Е. С. Ответственность за совершение налоговых правонарушений (актуальные проблемы в свете нового КоАП РФ): Дис. ... канд. юрид. наук. С.-П., 2003. – С. 39.
14. Зеленцов А.Б. Понятие и виды споров об административной ответственности. – С. 35.
15. Зубкова В.И. Восстановление социальной справедливости - одна из целей уголовного наказания // Вестник МГУ, 2003. – № 1. – С. 63
16. Иоффе О.С. Обязательственное право. М., 1975. – С. 95;
17. Иоффе О.С., Шаргородский М.Д. Вопросы теории права. М., 1961. – С. 314.
18. Кирин А.В. Административно-деликтное право: теория и законодательные основы. М., 2012. – С. 266-267.
19. Козлов Ю. М. Вступительная статья // Комментарий к кодексу Российской Федерации об административных правонарушениях / под. Ред. Ю. М. Козлова. М., 2002. – С. 87
20. Конин Н.М. Административное право России: учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва: Проспект, 2012. – 448 С.
21. Крохина Ю.А. Налоговое право России. – М., 2013. – С. 362
22. Кучеров И.И., Шереметьев И. И. Административная ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах. М., 2006. – С. 27.

23. Лунев А.Е. Административная ответственность за правонарушения. М., 1961. – С. 40.
24. Малеин Н. С. Правовые принципы, нормы и судебная практика // Государство и право, 1996. – № 6. – С. 12-18.
25. Мамедов А.А. Справедливость назначения наказания. – М., 2013. – С. 51.
26. Н. М. Конин Административное право России: учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва: Проспект, 2012. – 448 с.
27. Налоговое право /Под ред. С. Г. Пепеляева. – М., 2010. – С. 405.
28. Нешатаева Т.Н. Международные организации и право; новые тенденции в международном регулировании. М.: Изд-во «Дело», 1997. – С. 132.
29. Овчарова Е. В. Проблемы применения административной ответственности за нарушения налогового законодательства по Налоговому кодексу РФ (НК РФ) и по Кодексу РФ об административных правонарушениях (КОАП РФ) // Государство и право, 2007. – № 8. – С. 14-22.
30. Папихин В.С. О понятии российского юридического лица в налоговом праве // Вестник Саратовской государственной академии права. Саратов. 2008, № 2. – С. 105.
31. Салищева Н. Г. Проблемные вопросы института административной ответственности в России // Административная ответственность: вопросы теории и практики / отв. ред. Н. Ю. Хаманева. М., 2004. – С. 10-17
32. Самощенко И.С., Фарукшин М.Х. Сущность юридической ответственности в советском обществе. М., 1974. – С. 6.
33. Сорокин В.Д. О двух тенденциях, разрушающих целостность института административной ответственности // Сорокин В. Д. Избранные труды. СПб., 2005. – С. 951-963

34. Ульянова В.Н. О правовой природе финансовых санкций // Актуальные проблемы конституционного и муниципального права, 1999. – № 9. – С. 30.

35. Хаманева Н.Ю. Административная ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах // Административная ответственность: вопросы теории и практики. М., 2005. – С. 74.

4. Хохлова Т. Н. Производство об административных правонарушениях в федеральных органах налоговой полиции: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002. – С. 18.

36. Черниченко С.В. Международное право: современные теоретические проблемы. М.: Изд-во «Международные отношения», 1993. – С. 96.

37. Четвериков В.С. Административное право. Серия «Высшее образование». Ростов-на-Дону: Феникс, 2004. – 512 с.

38. Чирков А.П. Ответственность в системе права. – С. 22.

5. Шекшин В. В. Административная ответственность за правонарушения в области налогов и сборов: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. – С. 62.

39. Юридическая энциклопедия / Под ред. М.Ю. Тихомирова. М., 1999. – С. 503.