

0- 786855

На правах рукописи

Кинбурская Вероника Андреевна

**НАЛОГОВАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ
В СИСТЕМЕ МЕР ГОСУДАРСТВЕННОГО ПРИНУЖДЕНИЯ
В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

Специальность: 12.00.14 – Административное право; финансовое право;
информационное право

Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Москва – 2010



Работа выполнена на кафедре финансового права
Государственного университета – Высшей школы экономики

Научный руководитель: доктор юридических наук, профессор
Ялбулганов Александр Алибиевич

Официальные оппоненты: доктор юридических наук, профессор
Агапов Андрей Борисович

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000583320

кандидат юридических наук, доцент
Малиновская Виктория Михайловна

Ведущая организация: Курский государственный университет

Защита состоится 15 марта 2011 г. в 12 ч. на заседании диссертационного совета Д 212.048.04 при Государственном университете – Высшей школе экономики по адресу: 119017, г. Москва, ул. Малая Ордынка, д. 17, ауд. 315.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Государственного университета – Высшей школы экономики

Автореферат разослан «31» января 2011 года

Ученый секретарь
диссертационного совета,
кандидат юридических наук,
доцент:

Трошкина Т. Н.

Общая характеристика работы

Актуальность исследования определяется научной и общественной значимостью затрагиваемых в нем проблем. В России с 1990-х годов в результате широкого распространения фактов неуплаты налогов и сборов, совершения иных противоправных деяний в сфере налогообложения бюджеты ежегодно недополучают колоссальные суммы денежных средств, значительная часть которых так и не погашается. Большое число правонарушений в сфере налогообложения препятствует оздоровлению национальной экономики, обостряет социально-экономическую и политическую напряженность в стране, подрывает веру населения в дееспособность государственных институтов и учреждений, в возможность честно получать прибыль и участвовать в рыночной конкуренции. Скрытые от налогообложения средства нередко уходят в «теневой» бизнес, начиная работать на криминальные структуры, причем из-за «интернационализации» преступной экономической деятельности вред от совершения налоговых преступлений может наноситься экономикам нескольких стран.

В связи с этим особую актуальность приобретает вопрос создания в России эффективно действующей системы государственного принуждения к исполнению налоговых обязанностей. Проблематика юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах активно обсуждается в юридическом сообществе, в органах законодательной и исполнительной власти нашей страны. Однако правовое регулирование налоговых отношений остается противоречивым и пробельным, что во многом объясняется недостаточной теоретической разработанностью соответствующих вопросов.

Так, по-прежнему далеко от совершенства правовое регулирование налоговой ответственности – штрафной ответственности за совершение налоговых правонарушений, предусмотренных главами 16 и 18 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ). Хотя налоговая ответственность не является общепризнанным самостоятельным видом юридической ответственности, это понятие широко используется в юридической литературе и правоприменительной практике.

Причем в российской науке налогового права существуют самые разные точки зрения по поводу налоговой ответственности, что предопределяет непреходящую (на протяжении почти двух десятилетий) важность окончательного разрешения вопроса о правовой природе этой ответственности, ее видовой принадлежности, целевом и функциональном предназначении. Кроме того, в последний год в связи с принятием Федерального закона от 29 декабря 2009 г. № 383-ФЗ¹, кардинально изменившего механизм привлечения к уголовной ответственности за налоговые преступления, отменой единого социального налога и формированием законодательства о страховых взносах, а также подписанием соглашения о таможенном союзе и вступлением в силу на территории Российской Федерации Таможенного кодекса таможенного союза вновь приобрел актуальность вопрос об установлении взаимосвязей и отличий между схожими по объективной стороне налоговыми правонарушениями, предусмотренными НК РФ, административными правонарушениями, предусмотренными Кодексом РФ об административных правонарушениях (далее – КоАП РФ), и преступлениями, предусмотренными Уголовным кодексом РФ (далее – УК РФ).

Степень научной разработанности темы исследования. На сегодняшний день можно говорить о наличии значительного числа научных работ, посвященных тем или иным вопросам, касающимся темы исследования.

Наиболее широко в российской юридической литературе освещена проблематика юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Вопросы юридической ответственности, в том числе в сфере налогообложения, рассмотрены в работах² специалистов в области теории пра-

¹ Российская газета. 2009. 31 дек.

² См., например: *Агапов А. Б.* Административная ответственность: Учебник. Изд. 3-е, перераб. и доп. М.: Эксмо, 2007. 400 с.; *Братусь С. Н.* Юридическая ответственность и законность (Очерк теории). М.: Юрид. лит., 1976. 215 с.; *Брызгалин А. В.* Отсутствие вины как обстоятельство, исключающее привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения // Актуальные вопросы налогового, административного и гражданского права. Екатеринбург: «Налоги и финансовое право». 2005. Приложение к № 4. С. 16–75; *Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н.* Налоговая ответственность. Применение гл. 15 Налогового кодекса РФ «Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений». Сложные вопросы (из практики налогового консультирования) / под ред. А. В. Брызгалина. Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2006. 240 с.; *Демин А. В.* Ответственность за вину и презумпция невиновности в сфере налоговой ответственности: актуальные вопросы теории и практики. [Электронный ресурс] Материал подготовлен для справ-

ва, финансового, административного и иных отраслей российского права: Агапова А. Б., Братуся С. Н., Брызгалина А. В., Демина А. В., Денисова Ю. А., Жалинского А. Э., Козырина А. Н., Комягина Д. Л., Кучерова И. И., Лейста О. Э., Липинского Д. А., Малиновской В. М., Пановой И. В., Россинского Б. В., Самощенко И. С., Фарукшина М. Х. и др. По вопросу налоговой ответственности также защищено более 15 кандидатских диссертаций, написаны десятки статей.

В меньшей степени в российской юридической науке исследованы вопросы финансовой ответственности. В последние годы на фоне активного реформирования финансового законодательства категория финансовой ответственности стала объектом пристального внимания юристов. Однако многие из них считают финансовую ответственность разновидностью административной ответственности либо вообще рассматривают финансовые санкции в качестве мер защиты административно-правового характера, отрицая их характер мер юридической ответственности. В связи с этим в современных работах вопросы финансовой ответственности нередко анализируются под углом зрения административного права. Число работ, в которых указанные вопросы рассмотрены именно в контексте проблем финансового права, относительно невелик³.

правовой системы «КонсультантПлюс», 2003; *Денисов Ю. А.* Общая теория правонарушения и ответственности. Социологический и юридический аспекты. Ленинград: изд-во Ленинградского ун-та, 1983. 142 с.; *Жалинский А. Э.* Уголовное право в ожидании перемен: Теоретико-инструментальный анализ. 2-е изд., перераб. и доп., науч. М.: Проспект, 2009. 400 с.; *Его же.* Уголовное право и современная экономическая ситуация // *Законы России: опыт, анализ, практика.* 2009. № 3. С. 4–11; *Козырин А. Н.* Налоговые преступления и проступки: опыт зарубежных стран // *Налоговый вестник.* 1998. № 8; *Комягин Д. Л.* Бюджетно-правовая ответственность как подвид финансово-правовой ответственности: виды, классификация и особенности // *Финансовое право.* 2006. № 10. С. 2–8; *Его же.* Основания для применения мер принуждения за нарушения бюджетного законодательства и правонарушения в бюджетной сфере // *Финансовое право.* 2007. № 2. С. 12–22; *Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А.* Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / под ред. И. И. Кучерова. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2001. 256 с.; *Кучеров И. И., Шереметьев И. И.* Административная ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах. М.: ИД «Юриспруденция», 2006. 128 с.; *Лейст О. Э.* Санкции в советском праве. М.: Госюриздат, 1962. 238 с.; *Его же.* Санкции и ответственность по советскому праву. Теоретические проблемы. М.: Изд-во Московского гос. ун-та, 1981. 239 с.; *Липинский Д. А.* Проблемы юридической ответственности / под ред. докт. юрид. наук, проф. Р. Л. Хачатурова. 2-е изд., перераб. и доп. СПб.: Юрид. центр Пресс, 2004. 409 с.; *Малиновская В. М.* Ответственность по финансовому праву // *Финансовое право: Учебник* / под ред. Е. Ю. Грачевой. М.: Право и закон, 2003. С. 46–65; *Панова И. В.* Еще раз о двух тенденциях, разрушающих целостность института административной ответственности // *Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ.* 2007. № 8. С. 1–30; *Россинский Б. В.* Административная ответственность: Курс лекций. М.: Норма, 2004. 448 с.; *Самощенко И. С., Фарукшин М. Х.* Ответственность по советскому законодательству. М.: Юрид. лит., 1971. 239 с.

³ См., например: *Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н.* Пена в налоговом праве. Теория и практика применения ст. 75 Налогового кодекса РФ / под ред. А. В. Брызгалина. Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2006.

Вопросы метода правового регулирования налоговых отношений, налогово-процессуального принуждения изучены диссертантом на основе работ⁴ Бахраха А. Д., Демина А. В., Кикина А. Ю., Кучерова И. И., Кучерявенко Н. П., Пановой И. В., Протасова В. Н., Саттаровой Н. А., Стрельникова В. В., Титова А. С., Ялбулганова А. А. и др.

Объект и предмет исследования.

Объектом исследования является налоговая ответственность как особый вид государственного принуждения в сфере налогообложения и как один из видов ответственности в системе юридической ответственности, применяемой к налогоплательщикам, плательщикам сборов, налоговым агентам и их должностным лицам за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Предметом исследования являются правовые нормы, регулирующие основания, условия, порядок применения мер государственного принуждения в сфере налогообложения, привлечения к ответственности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов и их должностных лиц; практика применения этих норм; доктринальные разработки по данной тематике.

Цель и задачи исследования.

Целью исследования является проведение комплексного анализа налоговой ответственности, ее роли и места в системе мер государственного принуж-

128 с.; Емельянов А. С., Черногор Н. Н. Финансово-правовая ответственность. М.: Финансы и статистика, 2004. 208 с.; Журавлева О. О. К вопросу о правовой природе финансовой ответственности // Юрист. 2003. № 12. С. 5–10; *Ее же*. Финансовая ответственность в системе юридической ответственности // Финансовое право. 2004. № 4. С. 23–28; Зарилов В. М. Пеня – не ответственность? // Арбитражная практика. 2002. № 12 (21). С. 27–29; Крохина Ю. А. Финансовое правонарушение: понятие, состав и санкции // Финансовое право. 2004. № 3; Стрельников В. В. Правовой режим пени в налоговом праве: Учеб. пос. / под ред. С. Г. Пепеляева. М.: Статут, 2004. 155 с.

⁴ См., например: Бахрах Д. Н. Административно-процессуальное принуждение // ИВУЗ. Правоведение. 1989. № 4. С. 59–64; Демина А. В. О методе налогового права (в контексте соотношения публично-правовых и частноправовых начал). [Электронный ресурс] Материал подготовлен для справ.-прав. системы «КонсультантПлюс», 2004; Кучерова И. И., Кикин А. Ю. Меры налогово-процессуального принуждения. М.: ИД «Юриспруденция», 2006. 128 с.; Кучерявенко Н. П. Налоговые процедуры: правовая природа и классификация. Монография. Киев: Права единьсть, 2009. 496 с.; Протасов В. Н. Основы общеправовой процессуальной теории. М.: Юрид. лит., 1991. 144 с.; Саттарова Н. А. Государственное принуждение в бюджетной сфере (теоретико-правовые проблемы): Монография / под ред. И. И. Кучерова. М.: ВГНА Минфина России, 2005. 104 с.; *Ее же*. Принуждение в финансовом праве: Монография / под ред. И. И. Кучерова. М.: Юрлитинформ, 2006. 392 с.; Стрельников В. В. Принуждение по налоговому праву в системе государственного принуждения за нарушение налогового законодательства // Финансовое право. 2006. № 9. С. 18–21; Панова И. В. Административно-процессуальное право России. 2-е изд., пересмотр. и доп. М.: Норма, 2009. 336 с.; Титов А. С. Налоговое администрирование и контроль: Проблемы законодательного закрепления и правоприменения. М.: ООО «ВК», 2007. 410 с.; Развитие налогового законодательства России: вопросы теории и практики / под ред. А. А. Ялбулганова. М.: Готика, 2005. 168 с.

дения в сфере налогообложения, а также выявление недостатков в правовом регулировании налоговой ответственности и определение направлений совершенствования ее нормативно-правового регулирования.

Для достижения указанной цели были поставлены следующие *задачи*:

- 1) определить правовые предпосылки, основания и принципы применения государственного принуждения в сфере налогообложения;
- 2) дать классификацию мер государственного принуждения в сфере налогообложения;
- 3) выявить признаки юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах;
- 4) рассмотреть вопрос о правовой природе налоговой ответственности, определить содержание, целевое и функциональное предназначение налоговой ответственности, ее взаимосвязи и отличия от иных видов юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах;
- 5) выявить существование в сфере публичных финансов юридической ответственности праввосстановительного типа, раскрыть специфику мер праввосстановительной ответственности, применяемой за нарушение законодательства о налогах и сборах;
- 6) проанализировать теоретические и практические вопросы применения в сфере налогообложения разноотраслевых видов карательной ответственности, определить соотношение карательной и праввосстановительной ответственности в системе юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Методологическую основу исследования составил системный подход, позволяющий всесторонне изучить объект и предмет исследования. Для достижения намеченной цели и решения поставленных задач также использованы общенаучные (метод анализа, метод индукции, метод дедукции, метод исследования причинно-следственных связей, структурно-функциональный метод) и

частнонаучные (нормативно-логический метод, сравнительно-правовой метод, метод правового моделирования и прогнозирования) методы исследования.

Теоретическую основу исследования составили труды ведущих отечественных специалистов в области теории права и государства, а также финансового, административного, уголовного, уголовно-процессуального, гражданского и гражданско-процессуального права, в которых в той или иной мере затрагиваются вопросы, являющиеся объектом настоящего исследования.

Нормативную основу исследования составили разноотраслевые законодательные и подзаконные акты РФ, регулирующие вопросы применения государственного принуждения в сфере налогообложения.

Эмпирическую базу исследования составили материалы судебной практики Конституционного Суда РФ, Верховного Суда РФ, Высшего Арбитражного Суда РФ, федеральных арбитражных судов округов; акты разъяснительного характера (письма, методические рекомендации), изданные ФНС России, Минфином России, другими государственными органами.

Научная новизна исследования заключается в комплексном изучении системы мер государственного принуждения в сфере налогообложения и определении роли налоговой ответственности в указанной системе.

На защиту выносятся следующие научные результаты исследования:

1. В результате проведенного исследования выявлено, что система мер государственного принуждения в сфере налогообложения включает в себя такие группы разноотраслевых принудительных мер, как:

- меры принуждения, применяемые в рамках налоговых процедур к налогоплательщикам, плательщикам сборов, налоговым агентам и лицам, обязанным содействовать налоговому администрированию, в случае их действительного или предполагаемого противоправного поведения;
- меры принуждения, применяемые к налогоплательщикам, плательщикам сборов, налоговым агентам в рамках гражданского или арбитражного

процесса, возбужденного при наличии налогового спора между этими лицами и налоговым органом;

- меры принуждения, применяемые к налогоплательщикам, плательщикам сборов, налоговым агентам в рамках исполнительного производства, возбужденного судебным приставом-исполнителем на основании решения налогового органа или суда о взыскании налоговой задолженности;

- меры административно-процессуального принуждения, применяемые в связи с обнаружением признаков административно наказуемого нарушения законодательства о налогах и сборах либо при достаточных основаниях, позволяющих предполагать наличие таких признаков;

- меры уголовно-процессуального принуждения, применяемые при возбуждении, предварительном расследовании и судебном рассмотрении уголовных дел о налоговых преступлениях;

- меры юридической ответственности разных типов и видов.

2. Определено, что налоговая ответственность представляет собой социально-правовое последствие совершения налогового правонарушения, заключающееся в наличии обязанности лица, вытекающей из факта совершения налогового правонарушения, претерпеть государственное осуждение и лишения имущественного характера в результате применения к этому лицу штрафной санкции, предусмотренной главой 16 или 18 НК РФ.

3. Установлено, что по своей правовой природе налоговая ответственность является разновидностью административной ответственности. С учетом данного обстоятельства представляется целесообразным консолидировать в НК РФ все нормы, предусматривающие административную ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах.

4. Выявлено, что налоговая ответственность выполняет регулятивную, превентивную, карательную, воспитательную и восстановительную функции. Однако главной функцией налоговой ответственности является карательная функция. Именно кара, понимаемая в качестве справедливого, законного и не-

отвратимого возмездия лицу, виновному в совершении налогового правонарушения, предусмотренного главой 16 или 18 НК РФ, является основным предназначением налоговой ответственности.

5. Обосновано, что имущественный, денежный характер финансовых отношений предопределяет необходимость применения в сфере публичных финансов мер праввосстановительной финансовой ответственности, нацеленной на возмещение имущественного ущерба, причиненного казне в результате неправомерного обращения с бюджетными средствами. В сфере налогообложения единственной мерой финансовой ответственности является пеня за нарушение срока уплаты или перечисления налога (сбора, авансового платежа). Никакие иные имущественные санкции, применяемые за нарушение законодательства о налогах и сборах, к мерам финансовой ответственности не относятся.

6. Показано, что особенность модели ответственности налогоплательщиков заключается в возможности их одновременного привлечения к двум разным типам ответственности. Совершение физическим лицом правонарушения, повлекшего недополучение бюджетами бюджетной системы Российской Федерации налогов (сборов), является основанием для одновременного безвиновного привлечения этого лица к праввосстановительной финансовой ответственности в виде пени за просрочку уплаты или перечисления налогов (сборов) и исключительно виновного привлечения его к карательной налоговой ответственности в виде штрафа. Если в деянии физического лица содержится состав преступления, это лицо при наличии определенных условий на основании принципа вины может быть привлечено к уголовной ответственности, что исключает одновременное привлечение к налоговой ответственности. Организация, согласно российскому законодательству, не является субъектом преступления, поэтому в аналогичной ситуации подлежит праввосстановительной финансовой ответственности в виде пени и карательной налоговой ответственности в виде штрафа.

7. Сделан вывод, что при установлении и реализации мер юридической ответственности в сфере налогообложения государство в первую очередь должно учитывать необходимость возмещения имущественного ущерба, причиненного бюджетам бюджетной системы Российской Федерации в результате недополучения налогов и сборов. Поэтому в системе юридической ответственности налогоплательщиков ключевую роль должна играть правосстановительная финансовая ответственность в виде пени за просрочку уплаты или перечисления налогов (сборов, авансовых платежей). Если же с учетом конкретных обстоятельств полное возмещение имущественного ущерба не может рассматриваться в качестве адекватной реакции государства на совершенное правонарушение, необходимо привлечение субъектов налогообложения или их должностных лиц к ответственности карательного типа. При этом в подсистеме карательной ответственности, применяемой к налогоплательщикам, доминирующее положение должна занимать налоговая ответственность. К уголовной ответственности целесообразно привлекать только за те правонарушения, которые представляют наибольшую общественную опасность, и только при наличии обстоятельств, свидетельствующих об устойчивости корыстных намерений виновного лица и его нежелании отказаться от противоправной деятельности, влекущей неплатеж налогов и сборов в бюджет. Причем применение наказания в виде лишения свободы оправданно лишь тогда, когда с учетом степени тяжести, характера, обстоятельств совершения правонарушения и личностных особенностей правонарушителя понятно, что взыскание штрафа не сможет выполнить функцию частной и общей превенции.

Практическая значимость исследования заключается в том, что полученные научные результаты, выводы о наличии пробелов и противоречий в нормативно-правовом регулировании юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах и предложения по их устранению могут быть использованы для совершенствования действующего законодательства и правоприменительной практики.

Материал, изложенный в исследовании, может быть использован для чтения лекций и проведения семинаров, посвященных вопросам юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, налогово-процессуального и финансового принуждения, в рамках базовых и специальных курсов для студентов юридических и экономических факультетов вузов, в процессе бизнес-образования и на курсах повышения квалификации.

Соответствие диссертации паспорту научной специальности. Научные положения диссертации соответствуют областям исследований, указанным в п. 24 «Формы финансово-правового регулирования», п. 25 «Финансовый контроль» и п. 30 «Налоговое право» паспорта специальности 12.00.14 «Административное право; финансовое право; информационное право».

Апробация результатов исследования.

Основные результаты исследования представлены на 13 международных и всероссийских научных и научно-практических конференциях, в том числе: XV, XVI, XVII международных научных конференциях студентов, аспирантов и молодых ученых «Ломоносов-2008», «Ломоносов-2009», «Ломоносов-2010»; I Всероссийской научно-практической конференции «Актуальные проблемы финансового права» (Казанский государственный финансово-экономический институт, 2009 г.); X Международной научно-практической конференции «Проблемы ответственности в современном праве» (юридический факультет Московского государственного университета им. М. В. Ломоносова, 2009 г.); Всероссийской научно-практической конференции «Актуальные проблемы права на современном этапе развития российской государственности» (юридический факультет Сибайского института (филиала) Башкирского государственного университета, 2010 г.); VII и IX региональных научных конференциях молодых ученых в области гуманитарных и социальных наук «Актуальные проблемы гуманитарных и социальных исследований» (Институт философии и права СО РАН, Новосибирский государственный университет, 2009 и 2010 гг.).

Материалы исследования использованы соискателем при чтении лекции в рамках спецкурса «Правовые основы системы налогов и сборов» (Государственный университет – Высшая школа экономики, 2008 г.).

Основные результаты исследования апробированы в процессе практической деятельности сотрудников Управления по налоговым преступлениям УВД по Курской области.

Публикации. По теме диссертации опубликовано 24 работы общим объемом более 91 п. л. (авторский объем – более 35 п. л.), в том числе 6 статей общим объемом 4,87 п. л. (авторский объем – 4,37 п. л.) в ведущих рецензируемых научных журналах, указанных в списке ВАК Минобрнауки России.

Структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, объединяющих шесть параграфов, заключения и библиографического списка.

Основное содержание работы

Во **Введении** обоснована актуальность темы, рассмотрены объект и предмет исследования, его цели, задачи и методы, изложены основные положения, выносимые на защиту, раскрыта практическая значимость полученных результатов и формы их апробации.

Глава 1 «Государственное принуждение в сфере налогообложения» посвящена анализу наиболее общих вопросов применения государственного принуждения в сфере налогообложения.

В § 1 *«Теоретические основы применения государственного принуждения в сфере налогообложения»* указаны предпосылки, основания, принципы применения государственного принуждения в сфере налогообложения; перечислены специфические черты этого вида государственного принуждения.

Термин «государственное принуждение» может иметь различный смысл в зависимости от того, о какой категории государственного принуждения идет речь – правомерном или неправомерном. Принуждение, осуществленное в на-

рушение норм права (неуполномоченным лицом; при отсутствии законных оснований; с несоблюдением законодательно установленного порядка, условий, правовых принципов применения меры принуждения и др.), может образовывать состав правонарушения, вплоть до уголовно наказуемого правонарушения. Законодатель старается пресекать противоправное поведение представителей власти, предусматривая ответственность государственных органов и их должностных лиц, а также возможность пострадавшему обжаловать их неправомерные деяния и получить компенсацию причиненного вреда. Приведя краткую характеристику правовых норм, регулирующих вопросы ответственности должностных лиц налоговых органов и возмещения убытков, причиненных ими налогоплательщику, диссертант рассматривает категорию правомерного государственного принуждения в сфере налогообложения.

В результате анализа предмета и метода правового регулирования налоговых отношений диссертант заключает, что системообразующим фактором для налогового права является категория интереса, которая может проявляться в двух ипостасях – публичного и частного налогового интереса. Применение правомерного государственного принуждения в сфере налогообложения определяется необходимостью удовлетворения публичного налогового интереса, заключающегося в полном и своевременном поступлении налогов и сборов в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации в целях финансового обеспечения деятельности государства и муниципальных образований, поддержания экономической безопасности, обороноспособности, выполнения общественно значимых проектов в сфере образования, науки, искусства, реализации социально-экономических прав наименее защищенных групп граждан (выплаты пособий малоимущим, пенсий, стипендий) и др. Комплекс принудительных мер призван сократить число нарушителей законодательства о налогах и сборах, стимулировать их правомерное поведение, компенсировать имущественный ущерб, понесенный казной в результате недополучения в установленный срок налогов и сборов и, в конечном итоге, повысить уровень налоговой дисциплины.

плины в стране. Однако абсолютизация публичного налогового интереса недопустима, в связи с чем при реальном применении мер государственного принуждения характер и объем возлагаемых на субъекта правоограничений должен отвечать общеправовым принципам однократности, справедливости, соразмерности и др.

В § 2 «Система мер государственного принуждения в сфере налогообложения» приведена авторская классификация мер государственного принуждения в сфере налогообложения и дана их характеристика.

По мнению диссертанта, в систему мер государственного принуждения в сфере налогообложения входят несколько разноотраслевых групп мер: 1) меры принуждения, применяемые в рамках налоговых процедур к налогоплательщикам и лицам, содействующим налоговому администрированию, в случае их действительного или предполагаемого противоправного поведения; 2) меры принуждения, применяемые к налогоплательщикам в рамках гражданского или арбитражного процесса, возбужденного при наличии налогового спора между этими лицами и налоговым органом (как правило, такие споры обусловлены несогласием налогоплательщика с решением о привлечении его к налоговой ответственности и взыскании на основании этого решения недоимок, пеней и штрафов); 3) меры принуждения, применяемые к налогоплательщикам в рамках исполнительного производства, возбужденного судебным приставом-исполнителем на основании решения налогового органа или суда о взыскании налоговой задолженности; 4) меры административно-процессуального принуждения, применяемые в связи с обнаружением признаков административного правонарушения или при достаточных основаниях, позволяющих предполагать наличие таких признаков; 5) меры уголовно-процессуального принуждения, применяемые при возбуждении, предварительном расследовании и судебном рассмотрении уголовных дел о налоговых преступлениях; 6) меры юридической ответственности разных типов и видов.

В результате анализа характерных признаков разных видов государственного принуждения диссертант формулирует авторскую теорию юридической ответственности, раскрывающую вопросы содержания юридической ответственности, ее целей и функций, классификации (в зависимости от целевого предназначения), механизма возникновения и развития охранительного правоотношения юридической ответственности, материальных и процессуальных особенностей применения санкций юридической ответственности. На основании этой теории диссертант устанавливает, какие виды юридической ответственности входят в систему ответственности, применяемой к налогоплательщикам, плательщикам сборов, налоговым агентам и их должностным лицам за нарушение законодательства о налогах и сборах, а также определяет особенность модели ответственности налогоплательщиков.

Глава 2 «Общая характеристика налоговой ответственности» посвящена подробному анализу налоговой ответственности.

В § 1 «Понятие и правовая природа налоговой ответственности» проанализирована правовая природа налоговой ответственности; предложен вариант реформирования блока российского законодательства, регулирующего вопросы административной ответственности в сфере налогообложения; показаны недостатки в правовом регулировании субъективной стороны налогового правонарушения и определены возможные пути их устранения.

В результате сопоставления положений НК РФ и КоАП РФ, изучения правоприменительной практики (в частности, актов Конституционного Суда РФ, Верховного Суда РФ, Высшего Арбитражного Суда РФ) и доктринальных разработок российских юристов диссертант приходит к выводу, что ответственность за совершение правонарушений, предусмотренных главами 16 и 18 НК РФ, по своей природе является разновидностью административной ответственности.

С ответственностью, предусмотренной КоАП РФ, налоговая ответственность может быть разграничена в основном только по субъектному составу правонарушений. Однако регулирование вопросов административной ответст-

венности двумя самостоятельными законодательными актами (НК РФ и КоАП РФ), имеющими значительные отличия в процедурных аспектах привлечения к ответственности, не оправдано по одному лишь критерию разграничения субъектного состава правонарушений. Кроме того, существенным недостатком действующего законодательства является то, что не все правонарушения находят аналоги в другом кодексе (так, в КоАП РФ отсутствуют аналоги самых распространенных и наиболее общественно опасных налоговых правонарушений, предусмотренных ст. ст. 122 и 123 НК РФ, а в НК РФ отсутствует аналог административного правонарушения, предусмотренного ст. 19.7.6 КоАП РФ). С учетом этого диссертант предлагает вариант реформирования блока российского законодательства, регулирующего вопросы административной ответственности в сфере налогообложения. По мнению диссертанта, нормы, предусматривающие административную ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, с практической точки зрения было бы целесообразно консолидировать в НК РФ. При этом административные правонарушения должны быть унифицированы по объективной стороне с составами схожих налоговых правонарушений и сгруппированы в НК РФ в рамках одной статьи, предусматривающей санкции одновременно как для физических лиц и организаций, так и для их ответственных должностных лиц.

В § 2 «*Функции налоговой ответственности*» рассмотрены содержание и аспекты применения различных функций налоговой ответственности; обосновано преимущественно карательное предназначение налоговой ответственности; выявлено существование в сфере налогообложения правосстановительной ответственности, нацеленной на возмещение имущественного ущерба, причиненного бюджетам бюджетной системы Российской Федерации в результате просрочки уплаты или перечисления налогов (сборов); показано соотношение правосстановительной и карательной ответственности в системе юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Налоговая ответственность (как любой иной вид юридической ответственности) выполняет регулятивную, превентивную, карательную, воспитательную, восстановительную функции. Однако главной функцией налоговой ответственности является карательная. Именно кара, понимаемая в качестве справедливого, законного и неотвратимого возмездия лицу, виновному в совершении налогового правонарушения, предусмотренного главой 16 или 18 НК РФ, является основным предназначением налоговой ответственности.

В то же время финансовые отношения имеют имущественный, денежный характер, поэтому правонарушения в сфере публичных финансов наносят определенный имущественный ущерб государству (муниципальному образованию). Такой ущерб должен быть возмещен, что с неизбежностью порождает необходимость применения к нарушителю финансовой дисциплины мер юридической ответственности правосстановительного типа. По мнению диссертанта, функцию возмещения имущественного ущерба, причиненного казне в результате неправомерного обращения с бюджетными средствами, выполняет финансовая ответственность, представляющая собой самостоятельный вид юридической ответственности правосстановительного типа. При этом диссертант замечает, что в сфере налогообложения единственной мерой финансовой ответственности является пеня, предусмотренная п. 2 ст. 57, п. 3 ст. 58, ст. 75 НК РФ за нарушение срока уплаты или перечисления налога (сбора, авансового платежа). Никакие иные имущественные санкции, применяемые за нарушение законодательства о налогах и сборах, не относятся к мерам финансовой ответственности. Штрафы, взимаемые за совершение правонарушений, предусмотренных главами 16 и 18 НК РФ, отвечают всем признакам административных штрафов, что свидетельствует об административной природе налоговой ответственности. Следовательно, финансовая и налоговая ответственность совпадают только по сфере применения, но имеют разные основания возникновения (финансовое и налоговое правонарушение) и по целевому предназначению относятся к разным

типам ответственности (финансовая ответственность – правосстановительная, налоговая ответственность – карательная).

Изучив функции правосстановительной и карательной ответственности, диссертант высказывает мнение, что в системе ответственности налогоплательщиков главную роль должна играть правосстановительная финансовая ответственность в виде пени за просрочку уплаты или перечисления налогов (сборов, авансовых платежей), направленная на возмещение имущественных потерь казны. Однако если в конкретной ситуации полное возмещение имущественного ущерба не может рассматриваться в качестве адекватной реакции государства на совершенное правонарушение, необходимо привлечение персонифицированных физических лиц (самих субъектов налогообложения или их должностных лиц) к карательным видам ответственности. При этом в подсистеме карательной ответственности, применяемой к налогоплательщикам, доминирующее положение должна занимать налоговая ответственность. Преимущественно именно эта разновидность административной ответственности призвана выполнять функцию возмездия в отношении нарушителей налоговой дисциплины. К уголовной ответственности целесообразно привлекать только за правонарушения, представляющие наибольшую общественную опасность, и только при наличии обстоятельств, свидетельствующих об устойчивости корыстных намерений виновного лица и его нежелании отказаться от противозаконной деятельности, влекущей неплатежи налоговых платежей в казну. Причем применение наказания в виде лишения свободы оправданно лишь тогда, когда с учетом степени тяжести, характера, обстоятельств совершения правонарушения и личностных особенностей правонарушителя понятно, что взыскание штрафа не сможет выполнить функцию частной и общей превенции.

Глава 3 «Правосстановительная и карательная ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах» посвящена сравнительному анализу оснований, условий, принципов применения налоговой, финансовой, административной и уголовной ответственности в сфере налогообложения.

В § 1 «*Правовосстановительная ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах*» рассмотрены теоретические и практические вопросы применения финансовой ответственности в виде пени за просрочку уплаты или перечисления налога (сбора, авансового платежа).

Диссертант замечает, что по своим правовым характеристикам пеня кардинально отличается от иных, перечисленных в главе 11 НК РФ, способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов и соответствует всем признакам юридической ответственности правосстановительного типа. Это дополнительное к налогу (сбору, авансовому платежу) изъятие, выступающее следствием финансового правонарушения в виде просрочки уплаты или перечисления налога (сбора, авансового платежа), имеющее принципиальное сходство с гражданско-правовым институтом ответственности за неисполнение денежного обязательства (ст. 395 Гражданского кодекса РФ).

Применение пени в качестве правосстановительной санкции является правомерным и обоснованным только при соблюдении ряда условий, касающихся соотношения в различных аспектах размера возмещения с размером ущерба. Если размер пени не соответствует реальному ущербу казны, т. е. превышает сумму недоимки, пеня теряет свой правосстановительный характер и приобретает черты карательной ответственности, что недопустимо. Данные обстоятельства обуславливают особую важность соблюдения общеправового принципа соразмерности при определении размера пени, что предполагает четкое закрепление в законе оснований начисления пени; правил расчета размера пени; срока, в течение которого пеня подлежит начислению; обстоятельств, исключающих начисление и взыскание пени. Диссертантом проанализированы такие спорные вопросы применения пени, как возможность взыскания пени при наличии переплаты по налогу; возможность взыскания пени с налогоплательщиков и налоговых агентов, которые имеют обособленные подразделения, находящиеся на территории разных субъектов Российской Федерации или муниципальных образований; возможность уменьшения размера пени в случае его

явной несоразмерности последствиям просрочки исполнения налоговой обязанности; период начисления пени; сроки принудительного взыскания задолженности по пеням; обстоятельства, исключающие начисление пени. По результатам рассмотрения этих вопросов высказан ряд научно-практических рекомендаций, которые могут быть использованы для совершенствования действующего законодательства и правоприменительной практики.

В § 2 «*Налоговая ответственность и иные виды карательной ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах*» рассмотрены спорные вопросы применения разноотраслевых видов карательной ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

В современной российской юридической литературе предлагаются различные трактовки объекта противоправного посягательства административных и уголовных правонарушений в сфере налогообложения, что неминуемо влечет за собой несовпадение (порой весьма существенное) в перечне соответствующих правонарушений. На основе авторской трактовки объекта соответствующих правонарушений диссертант устанавливает их перечень. К числу административно наказуемых нарушений законодательства о налогах и сборах на сегодняшний день относятся правонарушения, ответственность за которые предусмотрена ст. ст. 15.3–15.9, 15.11, 15.12, 16.2 (ч. 2) (в части налога на добавленную стоимость и акцизов, подлежащих уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза), 19.4 (ч. 1), 19.5 (ч. 1), 19.6, 19.7.6 КоАП РФ. К числу уголовно наказуемых нарушений законодательства о налогах и сборах, совершаемых налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами или их должностными лицами, относятся преступления, ответственность за которые предусмотрена ст. ст. 194 (в части налога на добавленную стоимость и акцизов, подлежащих уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза) и 198–199² УК РФ. В результате анализа схожих налогово-противоправных деяний диссертант определяет условия, при которых налоговые и административные правонарушения приобретают черты

уголовных правонарушений, а также выделяет ряд новых проблем, связанных с применением карательной ответственности в сфере налогообложения, возникших в результате принятия Федерального закона от 29 декабря 2009 г. № 383-ФЗ, отмены единого социального налога и формирования законодательства о страховых взносах, вступления в силу на территории Российской Федерации Таможенного кодекса таможенного союза.

В **Заключении** сформулированы выводы, отражающие основные положения проведенного исследования.

Публикации по теме диссертации

Статьи в ведущих рецензируемых научных журналах, указанных в списке ВАК Минобрнауки России

1. *Ялбулганов А. А., Кинбурская В. А.* Судебный порядок взыскания налоговой санкции // Закон. 2007. № 9. С. 11–20 (личный вклад автора – 0,5 п. л.).
2. *Кинбурская В. А.* Административно наказуемые нарушения законодательства о налогах и сборах, предусмотренные КоАП РФ // Налоги и финансовое право. 2009. № 5. С. 169–176 (0,7 п. л.).
3. *Кинбурская В. А.* Еще раз о правовой природе налоговой ответственности // Налоги и налогообложение. 2010. № 4. С. 27–34 (0,79 п. л.).
4. *Кинбурская В. А.* Налоговая и финансовая ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах: разграничение понятий // Право и экономика. 2010. № 6. С. 31–37 (0,8 п. л.).
5. *Кинбурская В. А.* Спорные вопросы привлечения к ответственности по статье 119 Налогового кодекса Российской Федерации // Налоги и налогообложение. 2010. № 9. С. 39–46 (0,85 п. л.).
6. *Кинбурская В. А.* О возможности установления административной ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах законами субъектов Российской Федерации // Реформы и право. 2010. № 3. С. 16–21 (0,73 п. л.).

Иные публикации по теме диссертации

7. Ялбулганов А. А., Кинсбургская В. А. Административный порядок взыскания недоимок по налогам, пеней и налоговых санкций // Арбитражное правосудие в России. 2007. № 8. С. 33–44; № 9. С. 20–30 (личный вклад автора – 0,63 п. л.).
8. Налоговое право России в вопросах и ответах: учеб. пособие / под общей ред. проф. А. А. Ялбулганова. М.: Юстицинформ, 2007. Личный вклад автора – С. 123–156 (совместно с М. С. Беловой); 157–242; 266–373 (10,11 п. л.).
9. Налоговый процесс: учеб. пособие / под ред. А. Н. Козырина. М.: ЦППИ, 2007. Личный вклад автора – С. 29–48; 49–69 (2,44 п. л.).
10. Кинсбургская В. А. Правовая природа налоговой ответственности // Финансовое право. 2008. № 2. С. 20–24 (0,62 п. л.).
11. Кинсбургская В. А. Пеня в системе мер налогово-правового принуждения // Материалы докладов XV Международной конференции студентов, аспирантов и молодых ученых «Ломоносов-2008» (МГУ им. М. В. Ломоносова, 2008) / отв. ред. И. А. Алешковский, П. Н. Костылев, А. И. Андреев. М.: Изд-во МГУ; СП Мысль, 2008. Электрон. опт. диск (CD-ROM) (0,21 п. л.).
12. Налоговые процедуры: учеб. пособие / под ред. А. Н. Козырина. М.: Норма, 2008. Личный вклад автора – С. 40–55; 88–127; 202–222 (3,83 п. л.).
13. Налоговый контроль и ответственность: анализ законодательства, административной и судебной практики / ЦППИ. Под общ. ред. проф. А. А. Ялбулганова. М.: Academia, 2008. Личный вклад автора – С. 229–406 (7,7 п. л.).
14. Кинсбургская В. А. Письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах // Реформы и право. 2008. № 1. С. 44–52 (1,0 п. л.).
15. Кинсбургская В. А. Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и/или перечислению налогов (статья 123 Налогового кодекса РФ): обзор судебной практики // Реформы и право. 2008. № 1. С. 76–83. (0,86 п. л.).
16. Налоговое право: практикум / под ред. А. Н. Козырина. М.: Норма, 2009. Личный вклад автора – С. 94–107 (0,58 п. л.).

17. *Кинсбургская В. А.* К вопросу о понятии налогового преступления в уголовном праве России // Сборник статей 1-ой Всероссийской научно-практической конференции «Актуальные проблемы финансового права». Казань: Изд-во «Отечество», 2009. С. 35–37 (0,17 п. л.).

18. *Кинсбургская В. А.* Должностные преступления в сфере налогового администрирования // Материалы докладов XVI Международной конференции студентов, аспирантов и молодых ученых «Ломоносов-2009» (МГУ им. М. В. Ломоносова, 2009) / отв. ред. И. А. Алешковский, П. Н. Костылев, А. И. Андреев. М.: Изд-во МГУ; СП Мысль, 2009. Электрон. опт. диск (CD-ROM) (0,2 п. л.).

19. *Кинсбургская В. А.* Взыскание недоимок с налогового агента // Налоги и налогообложение. 2009. № 6. С. 73–75 (0,26 п. л.).

20. *Кинсбургская В. А.* Пеня за нарушение срока уплаты налога: правовая природа, спорные вопросы начисления и взыскания // Налоги и налогообложение. 2009. № 10. С. 15–27 (1,5 п. л.).

21. *Кинсбургская В. А.* Проблема определения вины юридического лица в совершении административного правонарушения // Актуальные проблемы гуманитарных и социальных исследований. Материалы VII Региональной научной конференции. Новосибирск: Изд-во НГУ, 2009. С. 266–268 (0,15 п. л.).

22. *Кинсбургская В. А.* Предпосылки и основания применения компенсационной ответственности в сфере налогообложения // Актуальные проблемы права на современном этапе российской государственности: материалы Всероссийской научно-практической конференции (юридический факультет Сибайского института (филиала) Башкирского государственного университета, 25–26 марта 2010 г.). В 3-х ч. Ч. II. Уфа: РИЦ БашГУ, 2010. С. 219–228 (0,53 п. л.).

23. *Кинсбургская В. А.* Предпосылки применения государственного принуждения в сфере налогообложения // Материалы Международного молодежного научного форума «Ломоносов-2010» (МГУ им. М. В. Ломоносова, 2010) / отв.

ред. И. А. Алешковский, П. Н. Костылев, А. И. Андреев, А. В. Андриянов. М.: Изд-во «Макс Пресс», 2010. Электрон. опт. диск (CD-ROM) (0,18 п. л.).

24. *Кинбурская В. А.* Компенсационная и карательная ответственность в системе юридической ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах // Актуальные проблемы социальных и гуманитарных исследований. Материалы конференции молодых ученых, Сибирское отделение РАН. Новосибирск: Изд-во НГУ, 2010. С. 227–229 (0,14 п. л.).

Кинсбургская Вероника Андреевна
Налоговая ответственность в системе мер государственного принуждения
в сфере налогообложения
Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Лицензия ЛР № 020832 от 15 октября 1993 г.

Подписано в печать // 01.2011 г.

Формат 60x84/16

Бумага офсетная. Печать офсетная.

Усл. печ. л. 1

Тираж 100 экз. Заказ № 10

Типография издательства ГУ-ВШЭ. 125319, г. Москва, Кочновский пр-д, д. 3

102