

В. А. Кинсбургская

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ  
ЗА НАРУШЕНИЕ  
ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА  
О НАЛОГАХ И СБОРАХ

Вероника Кинсбургская

**Ответственность за  
нарушение законодательства  
о налогах и сборах**

«Юстицинформ»

2014

**Кинсбургская В. А.**

Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах  
/ В. А. Кинсбургская — «Юстицинформ», 2014

ISBN 978-5-7205-1193-7

Работа подготовлена в результате комплексного исследования теоретических и практических вопросов применения юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Рассматриваются правовые предпосылки и основания применения государственного принуждения в сфере налогообложения. Приводится авторская концепция юридической ответственности, раскрывающая вопросы содержания, целей и функций, классификации юридической ответственности, механизма возникновения и развития охранительного правоотношения юридической ответственности, материальных и процессуальных особенностей применения санкций юридической ответственности. Определяются соотношение и взаимодействие различных видов праввосстановительной и карательной юридической ответственности в системе ответственности налогоплательщиков. Работа предназначена для специалистов по налоговому праву, студентов и аспирантов юридических и экономических вузов, а также для всех интересующихся современными проблемами юридической ответственности.

ISBN 978-5-7205-1193-7

© Кинсбургская В. А., 2014

© Юстицинформ, 2014

# Содержание

Введение	5
Глава 1	7
§ 1. Теоретические основы применения государственного принуждения в сфере налогообложения	7
§ 2. Система мер государственного принуждения в сфере налогообложения	16
Конец ознакомительного фрагмента.	20

# **Вероника Андреевна Кинсбургская**

## **Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах**

### **Введение**

Посредством налоговых поступлений формируется колоссальная доля доходов бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации. Вместе с тем начиная с 1990-х годов в результате широкого распространения фактов неуплаты налогов и сборов, совершения иных противоправных деяний в сфере налогообложения бюджеты ежегодно недополучают немалые суммы денежных средств (существенная 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. Сокрытые 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 государств.

В связи с этим создание эффективно действующей системы юридической ответственности и иных видов государственного принуждения к исполнению налоговых обязанностей является обязательным условием функционирования российской налоговой системы.

Проблематика налогового права, в том числе юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, в последние годы является востребованной в научном и практическом плане, активно обсуждается не только в узкопрофессиональном юридическом сообществе, но и Президентом РФ, Правительством РФ, Федеральным собранием РФ. Однако правовое регулирование налоговых отношений до настоящего времени остается противоречивым и пробельным, что во многом объясняется недостаточной теоретической разработанностью соответствующих вопросов.

Так, в российской юридической литературе ощущается нехватка комплексных исследований, посвященных изучению системы мер государственного принуждения в сфере налогообложения, установлению в этой системе места юридической ответственности, выявлению специфических признаков юридической ответственности, качественно отличающих ее от иных видов (видовых групп мер) государственного принуждения. В подавляющем большинстве работ вопросы юридической ответственности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов (далее также – налогоплательщики) и их представителей рассматриваются в отраслевом разрезе, применительно к тому или иному виду правонарушения (финансовому, налоговому, административному, уголовному), что предопределяет значимость, с одной стороны – комплексного анализа, с другой стороны – разграничения разноотраслевых видов юридической ответственности, применяемой к налогоплательщикам за нарушение ими законодательства о налогах и сборах.

Недостаточно изучена проблематика финансовой ответственности. В первую очередь окончательного разрешения требует вопрос существования финансовой ответственности в принципе – в качестве самостоятельного вида юридической ответственности. Спорными представляются некоторые теоретические и практические аспекты взыскания пени за просрочку уплаты налогов (сборов) как меры финансовой ответственности в сфере налогообложения,

например, механизм действия принципа вины в отношении налоговой пени, возможность взыскания пени в случае недоплаты по одному налогу и переплаты по другому налогу и др.

По-прежнему далеко от совершенства правовое регулирование так называемой налоговой ответственности, т. е. штрафной ответственности за совершение правонарушений, предусмотренных главами 16 и 18 Налогового кодекса РФ<sup>1</sup> (далее – НК РФ). Налоговая ответственность не является общепризнанным самостоятельным видом юридической ответственности, тем не менее, это понятие широко используется как в юридической литературе, так и в правоприменительной практике (в частности, в решениях арбитражных судов), причем по своему содержанию налоговая ответственность нередко противопоставляется административной ответственности за совершение правонарушений, предусмотренных Кодексом РФ об административных правонарушениях<sup>2</sup> (далее – КоАП РФ). Данное обстоятельство предопределяет важность окончательного разрешения вопроса о видовой идентификации налоговой ответственности, ее целевом и функциональном предназначении.

Кроме того, значимым видится анализ законодательных изменений, связанных с введением с 2010 года нового механизма привлечения к уголовной ответственности за налоговые преступления, отменой единого социального налога и восстановлением страховых взносов во внебюджетные фонды, а также созданием Таможенного союза и началом действия на территории Российской Федерации Таможенного кодекса Таможенного союза. Указанные нововведения не только серьезно повлияли на практику применения юридической ответственности в сфере налогообложения, но и возродили ряд проблем налогово-правовой теории, в частности, проблему установления взаимосвязей и отличий между налоговыми правонарушениями, предусмотренными НК РФ, и сходными по объективной стороне административно и уголовно наказуемыми нарушениями законодательства о налогах и сборах, предусмотренными, соответственно, КоАП РФ и Уголовным кодексом РФ<sup>3</sup> (далее – УК РФ).

С учетом вышеизложенного особую актуальность приобретает комплексное исследование, посвященное изучению всей системы мер государственного принуждения в сфере налогообложения и в особенности – системы мер праввосстановительной и карательной юридической ответственности, применяемой к налогоплательщикам, плательщикам сборов, налоговым агентам и их должностным лицам за нарушение ими норм законодательства о налогах и сборах.

---

<sup>1</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации, часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824.

<sup>2</sup> Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2002. № 1 (ч. 1). Ст. 1.

<sup>3</sup> Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 1996. № 25. Ст. 2954.

# Глава 1

## Государственное принуждение в сфере налогообложения

### § 1. Теоретические основы применения государственного принуждения в сфере налогообложения

Рассмотрение вопросов, указанных в названии настоящего параграфа, необходимо начать с определения содержания термина «налогообложение». Этот вопрос представляет значительный теоретический интерес, поскольку одним из недостатков отечественного законодательства о налогах и сборах, равно как доктрины налогового права, является недостаточно разработанный понятийный аппарат, что выражается в отсутствии или противоречивом толковании ряда юридически значимых терминов. В частности, на сегодняшний день в российской науке отсутствует единообразное толкование такого основополагающего понятия, как «налогообложение».

С экономической точки зрения налогообложение может рассматриваться как комплекс мероприятий, проводимых налоговыми и иными уполномоченными государственными органами в целях изъятия в пользу государства определенной части ВВП и его последующего перераспределения в интересах общества.

С социально-философской точки зрения налогообложение представляет собой общественные отношения, устроения, социальную обстановку в обществе, порождаемые (связанные прямо или косвенно) процессом уплаты налоговых платежей в казну.

В юриспруденции термин «налогообложение» трактуется разными авторами как с «широких», так и с «узких» позиций. Однако, на наш взгляд, более предпочтительным является «широкий» подход, используемый в доктрине и налоговом законодательстве многих зарубежных государств. Так, еще в 1966 году французский ученый М. Алле отмечал, что налогообложение и в юридическом, и в социальном смысле этого понятия включает в себе не только собственно собирание налога, а фискализацию в целом. В данном контексте налогообложение представляет собой «циклический юридический процесс от легитимизации и введения налога через его уплату, проверку финансовыми и контрольными органами государства добросовестности его уплаты к спору о факте и мере недобросовестности при уплате налога до изобличения и наказания виновного недобросовестного плательщика в нарушении права государства на получение налога либо недобросовестного к плательщику государства, взявшего у коммерсанта более положенного, и вновь к новой уплате налога в следующем году или к новому налогу»<sup>4</sup>.

Исходя из такого «широкого» подхода, налогообложение можно определить как многостадийный процесс, который включает в себя установление, введение и взимание налогов и сборов, осуществление налогового контроля за правильностью, своевременностью и полнотой их уплаты (перечисления) в бюджетную систему государства, а также защиту прав и законных интересов участников налоговых правоотношений путем привлечения нарушителей законодательства о налогах и сборах к юридической ответственности и обжалования неправомερных актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц. При этом

---

<sup>4</sup> См.: Allai M. L'Impôt sur le Capital // Droit social. 1966. № 29. Р. 489. Цит. по: Парыгина В. А. Понятие и функции налогообложения // Современное право. 2006. № 10.

под «нарушением законодательства о налогах и сборах» следует понимать разноотраслевые правонарушения, совершаемые такими группами субъектов, как: а) налогоплательщики, плательщики сборов, налоговые агенты и их должностные лица; б) физические лица и организации (а также ответственные должностные лица таких организаций), в соответствии с законом обязанные содействовать налоговому администрированию, к которым относятся, во-первых, лица, обязанные представлять налоговым органам определенные сведения, необходимые для осуществления налогового контроля (различные регистрирующие и лицензирующие организации, контрагенты и иные лица, располагающие информацией о деятельности проверяемого налогоплательщика), а, во-вторых, свидетели, эксперты, специалисты, переводчики; в) банки как платежные посредники между налогоплательщиками и государством; г) налоговые и иные государственные органы, уполномоченные принимать юридически значимые решения в сфере налогообложения, и их должностные лица.

Таким образом, по нашему мнению, термин «налогообложение» целесообразно трактовать именно с широких позиций. Вместе с тем сразу оговоримся, что в настоящей работе круг исследования искусственно ограничен только теми мерами государственного принуждения, которые применяются к первым двум из вышеуказанных групп нарушителей законодательства о налогах и сборах, а именно: 1) к налогоплательщикам, плательщикам сборов, налоговым агентам и их должностным лицам; 2) к лицам, обязанным содействовать налоговому администрированию. При этом акцент в работе сделан на анализе мер государственного принуждения, применяемых к налогоплательщикам, плательщикам сборов, налоговым агентам и их должностным лицам.

Определив границы исследования, далее считаем необходимым рассмотреть (сквозь призму налогового права) некоторые теоретические вопросы, касающиеся категории «государственное принуждение».

В юриспруденции под «принуждением» (в наиболее общем виде) понимается отрицание одним лицом (властвующим) воли другого лица (подвластного) и внешнее воздействие на его поведение. Поскольку команда не исполнена и нарушена воля властвующего, он воздействует на моральную (психическую), физическую, имущественную, организационную сферы подвластного, чтобы преобразовать его волю и добиться от него подчинения.

При этом термин «государственное принуждение» может иметь различный смысл в зависимости от того, о какой категории государственного принуждения идет речь – правомерном или неправомерном.

Принуждение, осуществленное в нарушение норм права (неуполномоченным лицом; при отсутствии законных оснований; с несоблюдением нормативно установленного порядка, условий, принципов применения меры государственного принуждения и т. д.), может образовывать состав правонарушения, вплоть до уголовно наказуемого правонарушения. В таком случае применение меры государственного принуждения является признаком объективной стороны правонарушения. Законодатель во всех сферах общественных отношений старается по возможности пресекать противоправное поведение представителей власти, предусматривая ответственность государственных органов и их должностных лиц, а также возможность пострадавшему обжаловать их неправомерные деяния и получить компенсацию вреда, причиненного в результате таких деяний. Так, в ст. 21 НК РФ законодатель провозглашает право налогоплательщиков: требовать от должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении действий в отношении налогоплательщиков; не выполнять неправомерные акты налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ и иным федеральным законам; обжаловать акты налоговых органов, иных уполномоченных органов и действия (бездействие) их должностных лиц, если, по мнению налогоплательщика, такие акты, действия или бездействие нарушают его права. Плательщики сборов и налоговые агенты имеют те же права,



что и налогоплательщики (и. 3 ст. 21, и. 2 ст. 24 НК РФ). Налоговые органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентствам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия своих должностных лиц и других работников при исполнении ими служебных обязанностей (и. 1 ст. 35 НК РФ). При этом убытки, причиненные неправомерными действиями налоговых органов или их должностных лиц при проведении налогового контроля, подлежат возмещению за счет федерального бюджета в полном объеме, включая упущенную выгоду (и. 2 ст. 103 НК РФ). Убытки же, причиненные проверяемым лицам и их представителям правомерными действиями должностных лиц налоговых органов, возмещению не подлежат (и. 4 ст. 103 НК РФ). Указанные нормы НК РФ, безусловно, определяют основные аспекты защиты прав и законных интересов участников налоговых правоотношений. Тем не менее надо признать, что на сегодняшний день в российском законодательстве вопросы ответственности должностных лиц налоговых органов и возмещения причиненных ими убытков проработаны слабо, что на практике зачастую означает невозможность восстановления нарушенных прав налогоплательщиков.

Правомерное (или государственно-правовое) принуждение<sup>5</sup> в зависимости от цели исследования может рассматриваться как универсальный метод правового регулирования, присутствующий в той или иной мере всем урегулированным правом группам общественных отношений, метод осуществления государственной власти, специфическое правовое отношение либо комплексный межотраслевой институт, пронизывающий сферы публичного и частного права<sup>6</sup>.

В разных сферах общественных отношений государственное принуждение имеет разный «облик», который определяется общей направленностью правового регулирования соответствующей группы общественных отношений, т. е. методом правового регулирования. В свою очередь, метод правового регулирования зависит от содержания тех общественных отношений, которые он призван регулировать, т. е. определяется предметом правового регулирования.

Целью правового регулирования финансовых отношений является правовое обеспечение планового аккумулирования, распределения (перераспределения) и использования крупных, регулярных и относительно устойчивых фондов денежных средств публично-правовых образований – государства и муниципальных единиц. Существуют различные пути пополнения этих фондов, но в современном мире одним из основных источников доходов бюджетов являются налоги, в связи с чем в системе финансового права (как правовой формы финансовых отношений) объективно выделяется налогово-правовая составляющая. Нормы налогового права (как подотрасли финансового права) призваны не просто провозгласить необходимость уплаты налогов, сборов и иных обязательных платежей налоговой природы, обозначить их размеры, порядок исчисления и уплаты, но и, прежде всего, урегулировать (возвести в должные рамки) и гарантировать действия участников налоговых отношений, чтобы обеспечить реальное поступление налоговых платежей в казну. Такая цель определяет наличие в налогово-правовом механизме некоего «симбиоза» материального и процессуального регулирования, что находит отражение в специфическом режиме налоговых процедур, а также в тесном взаимодействии и взаимодополнении многочисленных разноотраслевых принудительных мер, применяемых государством в целях поддержания на должном уровне налоговой дисциплины и в первую очередь – понуждения налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов к исполнению обязанности по исчислению и уплате (удержанию и перечислению) налогов и сборов в казну.

<sup>5</sup> Далее по тексту работы термин «государственное принуждение» означает именно правомерное государственное принуждение.

<sup>6</sup> См.: Чашников В.А. Государственно-правовое принуждение: Общетеоретические вопросы: Автореф. дис. . . . канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2006. С. 7–8.

Конституционный Суд РФ в постановлении от 17 декабря 1996 г. № 20-П<sup>7</sup> отметил, что налог – необходимое условие существования государства, поэтому обязанность платить налоги, закрепленная в ст. 57 Конституции РФ, распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства. Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства. В связи с этим взыскание налога не может расцениваться как произвольное лишение собственника его имущества, поскольку оно представляет собой законное изъятие части имущества, следующее из конституционной публично-правовой обязанности. В этой обязанности налогоплательщиков воплощен *публичный интерес* всех членов общества, поэтому государство не только вправе, но и обязано принимать меры по регулированию налоговых отношений в целях защиты прав и законных интересов как налогоплательщиков, так и других членов общества.

По справедливому замечанию Н. П. Кучерявенко, категория *интереса* является тем системообразующим фактором, который определяет содержание публичной природы налогового права<sup>8</sup>. И именно эта категория определяет также специфику мер принуждения, применяемых государством в отношении налогоплательщиков. Налоговое право имеет фискальный характер (это его исконное предназначение), отсюда главная и конечная цель налогового регулирования заключается не в реализации интересов частных лиц, а в обеспечении государства необходимыми ему финансовыми ресурсами. Все остальные цели налогового права, по сути, имеют вторичный характер<sup>9</sup>. Иными словами, в сфере налогообложения приоритетным является публичный интерес, нацеленный на осуществление таких задач, без удовлетворения которых невозможно обеспечить нормальное, устойчивое развитие государства и общества.

В любой сфере урегулированных правом общественных отношений осуществление власти обеспечивается посредством деятельности уполномоченных государственных органов. Реализация публичного налогового интереса также предполагает выделение в качестве своих носителей не только соответствующее публично-правовое образование (государство или муниципалитет), но и конкретные государственные органы.

Так, согласно ст. 1 Закона РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»<sup>10</sup>, налоговые органы специально созданы государством в целях осуществления контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью их внесения в бюджетную систему Российской Федерации. В связи с этим действия, направленные на достижение публичного налогового интереса, призваны осуществлять в первую очередь налоговые органы. В то же время в случае, когда налоговые органы не могут самостоятельно в рамках своих полномочий защитить и восстановить нарушенные фискальные интересы государства, эту задачу решают иные государственные органы (суд, служба судебных приставов-исполнителей, полиция) с помощью юридического инструментария, предусмотренного иными (нежели налоговое право) отраслями права.

Теоретически интересы государства и налоговых органов (равно как иных государственных органов, уполномоченных на принятие юридически значимых решений в сфере нало-

---

<sup>7</sup> Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года “О федеральных органах налоговой полиции”» // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 1996. № 5.

<sup>8</sup> См.: Кучерявенко Н. П. Налоговые процедуры: правовая природа и классификация: Монография. Киев: Правовое единство, 2009. С. 18.

<sup>9</sup> См.: Демин А. В. О методе налогового права (в контексте соотношения публично-правовых и частноправовых начал). [Электронный ресурс] Материал подготовлен для справ. – правовой системы «КонсультантПлюс», 2004.

<sup>10</sup> Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1991. № 15. Ст. 492.

гообложения) должны совпадать и быть направлены на пополнение казны. Однако в современных российских условиях действия налоговых и правоохранительных органов не всегда отвечают интересам государства и общества. Анализ судебно-арбитражной практики по налоговым спорам (в частности, простой подсчет количества дел, проигранных налоговыми органами в арбитражных судах) позволяет заключить, что в последние годы должностные лица налоговых органов в ряде случаев доначисляют налоги, сборы, пени и штрафы при отсутствии факта налогового правонарушения. Такое поведение представителей фискальных органов может объясняться двумя обстоятельствами. Прежде всего, в связи с наличием фактов коррумпированности в российских государственных структурах, и в налоговых органах, в частности, дела в отношении налогоплательщиков подчас возбуждаются с одной-единственной целью – получение взятки за прекращение дела и так называемое «мирное» улаживание спора. С другой стороны, иногда появление необоснованных претензий к налогоплательщику обусловлено существованием «ведомственных» интересов налоговых органов, например, необходимостью выполнить негласный «норматив» по сбору налогов за конкретный временной промежуток или желанием сотрудника налогового органа «выслужиться» перед вышестоящим начальством. В случае, когда незаконное доначисление налоговых платежей связано с существованием каких-то личных мотивов сотрудника налогового органа (независимо от того, имеют эти мотивы корыстную или иную природу) можно говорить о существовании *частного налогового интереса*. С правовой точки зрения это весьма уродливое явление, свидетельствующее о нездоровом климате в российской налоговой системе.

Следует отметить, что государственное принуждение в той или иной мере сопутствует правовому регулированию любой сферы общественных отношений. Объясняется это тем, что любая норма права устанавливается или санкционируется властным органом, выражающим государственную волю. Соответственно, любая норма права представляет собой общеобязательное формально-определенное правило поведения, исполнение которого охраняется и обеспечивается силой государства, а именно, легализованной возможностью применения государственного принуждения. Норма налогового права, наряду с признаками, присущими всем правовым нормам, имеет также ряд характерных признаков, обусловленных особенностями предмета и метода правового регулирования налоговых отношений. Так, подавляющее большинство налогово-правовых норм имеют императивный характер, не подразумевающий альтернативное поведение участников налоговых правоотношений и возможность выбора варианта разрешения противостояния частных и публичных интересов. В связи с приоритетной целью формирования денежных фондов государства правовой режим налоговых отношений для налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов связывается в основном с позитивными обязываниями (на фоне ограниченного влияния запретов и дозволений)<sup>11</sup>. Отсюда центральным звеном налогового права является налоговая обязанность, которая заключается как в собственно исчислении и уплате (удержании и перечислении) налогов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации (узкое понимание), так и в иных, сопутствующих этому, обязанностях, как-то: встать на учет в налоговом органе, вести учет доходов (расходов) и объектов налогообложения, сохранять в течение законодательно определенного срока документы бухгалтерского и налогового учета, представлять определенные законом документы и сведения налоговым органам (широкое понимание). Наличие преимущественно императивных норм права, а также изначальная конфликтность налоговых отношений, возникающих по поводу отчуждения имущества частного субъекта в пользу государства на началах безвозмездности, безвозвратности и при отсутствии заинтересованности со стороны налогообязанного лица, предопределяет то обстоятельство, что возможность приме-

<sup>11</sup> См.: Демин А. В. О методе налогового права (в контексте соотношения публично-правовых и частноправовых начал). [Электронный ресурс] Материал подготовлен для справ. – правовой системы «КонсультантПлюс», 2004.

нения государственного принуждения как сущностная черта любой нормы права в сфере налогообложения приобретает безусловный характер, реализуемый в жестких, однозначных формах<sup>12</sup>. Представители власти понимают, что поддержание налоговой дисциплины невозможно только с помощью убеждения и правового стимулирования (например, налоговых льгот), в связи с чем предусматривают применение в отношении недобросовестных налогоплательщиков различных мер принуждения, в частности, мер юридической ответственности, за невыполнение последними своей налоговой обязанности. Государственное принуждение, обеспечивающее своевременное и полное взимание налогов и сборов, всегда являлось неотъемлемой частью механизма налогообложения, а в процессе развития и дифференциации российского законодательства (особенно в результате обособления в рамках административного процесса такой его разновидности, как налоговый процесс) материальные и процессуальные аспекты реализации соответствующих принудительных мер были закреплены законодательно.

Государственное принуждение в сфере налогообложения имеет качественное своеобразие, обусловленное особенностями сферы его применения, в частности, этому виду принуждения присущи следующие черты:

- применяется на основе норм различных отраслей российского права и законодательства (прежде всего норм налогового права, а также норм административного права, гражданского процессуального и арбитражного процессуального права, уголовного и уголовно-процессуального права, норм законодательства об исполнительном производстве);
- представляет собой сложную динамическую систему принудительных мер, различающихся по основаниям применения, целевому назначению, характеру правовых последствий, процессуальному порядку реализации, а также по отраслевой принадлежности. Причем эта система мер включает в себя как меры юридической ответственности (различных типов и видов), так и меры, не имеющие признаков юридической ответственности;
- значительное число мер государственного принуждения в сфере налогообложения имеют имущественный или имущественно-организационный характер;
- меры государственного принуждения в сфере налогообложения применяются как к физическим, так и к юридическим лицам. Прежде всего речь идет о налогоплательщиках, плательщиках сборов, налоговых агентах и их должностных лицах. Однако в определенных законом случаях некоторые принудительные меры могут быть применены к лицам, обязанным содействовать налоговому администрированию, а также к самим властным органам – налоговым, таможенным, органам внутренних дел, их должностным лицам;
- меры государственного принуждения в сфере налогообложения реализуются как в судебном, так и во внесудебном порядке. Так, к предпринимателям большинство мер налогово-процессуального принуждения применяется именно во внесудебном порядке (на основании решений налоговых органов).

Реализация мер государственного принуждения осуществляется в рамках охранительных правоотношений, отличающихся от регулятивных правоотношений основанием возникновения, содержанием, соотношением прав и обязанностей субъектов правоотношения. Регулятивные правоотношения возникают, изменяются и прекращаются в целях урегулирования правомерного поведения субъектов. В рамках охранительных правоотношений осуществляется защита нарушенных субъективных прав участников регулятивных правоотношений. Соответственно, возникновение охранительного правоотношения связывается с проведением контрольных мероприятий со стороны властных органов в целях проверки соблюдения соответствующих норм права, с обжалованием актов или деяний представителей власти либо с процессом привлечения к ответственности ввиду действительного или предполагаемого факта совершения правонарушения. В сфере налогообложения охранительные правоотношения пер-

---

<sup>12</sup> См.: Кучерявенко Н. П. Указ. соч. С. 42.

воначально возникают в процессе осуществления налогового контроля. Если налоговый орган выявит факт нарушения законодательства о налогах и сборах, то возникают уже другие охранительные правоотношения – по поводу привлечения правонарушителя к юридической ответственности, а также по поводу возмещения ущерба, причиненного государству в результате неисполнения налоговой обязанности. Однако реализация охранительного налогового правоотношения может предполагать применение предупредительных мер и в отношении законопослушных лиц, если иным способом невозможно обеспечить налоговую дисциплину. Такие меры не обусловлены противозаконным поведением конкретных субъектов, а нацелены на предупреждение нарушения ими законодательства о налогах и сборах, устранение препятствий для соблюдения ими налогово-правовых норм. Следовательно, в сфере налогообложения основанием применения государственного принуждения может быть не только совершение правонарушения, но и юридические факты, свидетельствующие лишь о возможном нарушении законодательства о налогах и сборах.

В рамках охранительного правоотношения лицо, к которому на легальных основаниях применяется государственное принуждение, приобретает статус, где на первое место выделяется юридическая обязанность, выражающаяся в необходимости претерпеть те или иные правоограничения, обременения, лишения. Поэтому охранительное правоотношение всегда построено по типу: 1) властеотношения, в котором уполномоченный государственный орган применяет власть, силу, принуждение в целях создания необходимых условий для поддержания правопорядка, восстановления социальной справедливости, удовлетворения неудовлетворенного (по причине противоправного поведения обязанного лица) интереса управомоченного лица; 2) относительного правоотношения, которое возникает между конкретными субъектами – правонарушителем и государством. Оказывая правоограничивающее воздействие, уполномоченный орган удерживает в рамках закона поведение того лица, на которое направлено принудительное воздействие, и тем самым дает возможность управомоченному субъекту удовлетворить либо «доудовлетворить» свои интересы<sup>13</sup>.

Реализация охранительного правоотношения детализируется через специфические основания возникновения (юридические факты), особенности объектов защиты, локальные цели реализации охранительной функции. В сфере налогообложения родовым объектом охраны, а соответственно, и контроля является установленный законом порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации. Однако в каждом конкретном случае этот объект уточняется в зависимости от локальной охранительной задачи (в основе детализации объекта могут выступать категория налогоплательщика, стадия исполнения или составляющая налоговой обязанности и т. д.<sup>14</sup>).

При этом, придерживаясь позиции Г. М. Лановой<sup>15</sup>, считаем, что государственное принуждение следует рассматривать в единстве двух компонентов: *статического*, выраженного установлением в законе соответствующих принудительных мер, и *динамического*, означающего фактическую реализацию таких мер. Выделение двух этих компонентов предопределяет необходимость различения двух самостоятельных форм государственно-принудительного воздействия – *потенциального принуждения* (т. е. угрозы его применения) и *реального применения принуждения в рамках охранительного правоотношения*. Моментом возникновения статического государственного принуждения следует считать день опубликования нормативного правового акта, устанавливающего основания применения конкретной меры принуждения. Этот компонент принудительного воздействия оказывает (вернее – должен оказывать) значительное

<sup>13</sup> См.: Малько А. В. Механизм правового регулирования: Лекция // ИВУЗ. Правоведение. 1996. № 3. [Электронная версия] URL: <http://www.law.edu.ru/article/article.asp?articleID=141931> (дата обращения: 25.04.2013).

<sup>14</sup> См.: Кучерявенко Н. П. Указ. соч. С. 102.

<sup>15</sup> См.: Лановая Г. М. Принуждение в системе форм правоприменения: Авто-реф. дис... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 13.

превентивное воздействие, поскольку сама возможность реализации принуждения со стороны государства во многих случаях удерживает потенциальных правонарушителей от совершения противоправных деяний. Иными словами, статическое государственное принуждение влияет исключительно на психику потенциальных правонарушителей. Напротив, динамическое государственное принуждение, осуществляемое путем реального применения принудительных мер уполномоченными государственными органами в рамках охранительного правоотношения, разнообразно по своим формам (психическое, физическое, имущественное, организационное) и обеспечивает осуществление всего спектра присущих принудительному воздействию функций.

Однако при реальном применении принудительных мер должен соблюдаться баланс публичного и частного интересов<sup>16</sup>. Абсолютизация публичного налогового интереса недопустима, поскольку это приведет к претворению в жизнь исключительно фискальной функции налогов, в ущерб иным функциям. Исходя из этого, крайне важно, чтобы характер и объем правоограничений, налагаемых на субъектов финансово-хозяйственной деятельности в результате применения к ним мер государственного принуждения, отвечал общеправовым принципам однократности, справедливости, соразмерности и др.

Так, Конституционный Суд РФ в постановлении от 15 июля 1999 г. № 11-П<sup>17</sup> отметил, что применение налоговых санкций не должно приводить к лишению предпринимателей не только дохода (прибыли), но и другого имущества, ставить под угрозу их дальнейшую деятельность, вплоть до ее прекращения. Безусловно, размер налоговых санкций, равно как иных имущественных санкций, должен быть таким, чтобы субъекту финансово-хозяйственной деятельности было выгоднее жить «в ладу» с законом. С другой стороны, такие санкции могут серьезно сказаться на материальном положении как самого правонарушителя, так и его семьи. Если взыскание имущественной санкции будет означать резкое снижение доходов предпринимателя (вплоть до перспективы банкротства), предприниматель может вообще прекратить ведение хозяйственной деятельности либо модифицировать ее в целях исключения на будущее обязанности уплаты конкретного налога (в частности, отказаться от объекта налогообложения), что не будет выгодно ни ему, ни государству. Поэтому имущественные санкции, предполагающие изъятие незаконно полученного дохода либо ограничение его получения в определенных формах, не должны иметь необратимого характера для самой возможности получать доход<sup>18</sup>.

С учетом вышеизложенного не может вызывать сомнения актуальность постановки вопроса о создании в Российской Федерации эффективной системы государственного принуждения в сфере налогообложения. Необходимость принудительного воздействия в данной области общественных отношений обусловлена существованием публичного налогового интереса, заключающегося в своевременном и полном поступлении налогов и сборов в бюджет 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

---

<sup>16</sup> Пункт 2 Информационного письма Высшего Арбитражного Суда РФ от 20 декабря 1999 г. № С1-7/СМП-1341 «Об основных положениях, применяемых Европейским судом по правам человека при защите имущественных прав и права на правосудие» // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2000. № 2.

<sup>17</sup> Пункт 5 мотивировочной части Постановления Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР “О Государственной налоговой службе РСФСР” и Законов Российской Федерации “об основах налоговой системы в Российской Федерации” и “О федеральных органах налоговой полиции”» // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 1999. № 5.

<sup>18</sup> См.: Пепеляев С. Г. О Постановлении Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 г. по делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О государственной налоговой службе РСФСР» и Законов РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции» // Налоговый вестник. 1999. № 10. С. 9.

прав наименее защищенных категорий граждан (выплаты пособий малоимущим, пенсий, стипендий) и др. Комплекс принудительных мер призван в значительной степени сократить число лиц, уклоняющихся от исполнения налоговой обязанности, стимулировать их законопослушное поведение, компенсировать имущественный ущерб, причиненный государству в результате недополучения им в установленный срок сумм налогов и сборов и, в конечном итоге, повысить уровень налоговой дисциплины в стране.

## **§ 2. Система мер государственного принуждения в сфере налогообложения**

К настоящему времени в Российской Федерации сложилась и функционирует сложная и достаточно разветвленная система мер государственного принуждения в сфере налогообложения. В этой системе межотраслевые связи различных принудительных мер сопровождаются межвидовыми связями мер одной отраслевой принадлежности, но разного целевого предназначения (предупредительных, пресекательных, обеспечительных, праввосстановительных, карательных). Однако целостность этой системы обусловлена единством объекта защиты (налоговые правоотношения) и целей применения (обеспечение соблюдения законодательства о налогах и сборах).

Взаимосвязь различных видов государственного принуждения, применяемых в сфере налогообложения, по справедливому замечанию В. В. Стрельникова, следует рассматривать в двух аспектах: правовом (в рамках которого выделяются материально-правовая и процессуально-правовая составляющие) и организационном<sup>19</sup>.

Материально-правовой аспект взаимодействия разноотраслевых видов государственного принуждения заключается в установлении в отраслевых законах (кодексах) принудительных мер, оснований, условий и порядка их применения; закреплении правового статуса лиц, уполномоченных применять принудительные меры, и лиц, подвергающихся этим мерам; определении в законе обстоятельств, исключающих применение принудительных мер, а в отношении мер юридической ответственности – также смягчающих и отягчающих обстоятельств, сроков давности привлечения к ответственности и т. д. К законам, предусматривающим основания, условия и порядок применения мер государственного принуждения в сфере налогообложения, относятся: Налоговый кодекс РФ; Таможенный кодекс Таможенного союза<sup>20</sup> (на территории Российской Федерации применяется с 1 июля 2010 г.) и Федеральный закон от 27 октября 2010 г. № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации»<sup>21</sup> (полностью вступил в силу с 1 октября 2011 г.); Кодекс РФ об административных правонарушениях; Уголовный кодекс РФ; Уголовно-процессуальный кодекс РФ<sup>22</sup> (далее – УПК РФ); Арбитражный процессуальный кодекс РФ<sup>23</sup> (далее – АПК РФ); Гражданский процессуальный кодекс РФ<sup>24</sup> (далее – ГПК РФ); Федеральный закон от 2 октября 2007 г. № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве»<sup>25</sup>. Следовательно, охрана регулятивных налоговых правоотношений осуществляется в рамках налогового, административного, уголовного, гражданского и арбитражного процессов, а также исполнительного производства.

Процессуально-правовой аспект взаимодействия разноотраслевых видов государственного принуждения заключается в разграничении компетенции уполномоченных государственных органов, в частности, в распределении обязанностей по возбуждению и рассмотрению дел,

---

<sup>19</sup> См.: Стрельников В. В. Принуждение по налоговому праву в системе государственного принуждения за нарушение налогового законодательства // Финансовое право. 2006. № 9.

<sup>20</sup> Приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27 ноября 2009 г. № 17 // Таможенный вестник. 2010, янв. № 2.

<sup>21</sup> Российская газета. 2010. 29 ноября.

<sup>22</sup> Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18 декабря 2001 г. № 174-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2001. № 52(ч. I). Ст. 4921.

<sup>23</sup> Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2002. № 30. Ст. 3012.

<sup>24</sup> Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14 ноября 2002 г. № 138-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2002. № 46. Ст. 4532.

<sup>25</sup> Собрание законодательства Российской Федерации. 2007. № 41. Ст. 4849.



принятию юрисдикционных решений и их исполнению; установлении необходимых процессуальных сроков; закреплении процессуальных средств воздействия на правонарушителя, например, мер обеспечения (пресечения); указании специфических средств, способов и предмета доказывания; закреплении особенностей исполнения юрисдикционных решений и преюдиции между ними.

Организационный аспект взаимодействия разноотраслевых видов государственного принуждения заключается, например, в обмене информацией между этими органами в целях эффективного осуществления налогового контроля и взыскания с неплательщиков налоговой задолженности.

Система мер государственного принуждения в сфере налогообложения включает в себя:

- меры принуждения, применяемые в рамках налоговых процедур (в основном, в рамках налогового контроля) к налогоплательщикам, плательщикам сборов, налоговым агентам и лицам, обязанным содействовать налоговому администрированию, в случае их действительного или предполагаемого противоправного поведения. В связи с неоднозначностью правовой природы некоторых из этих мер среди них условно можно выделить меры предупредительные, пресекательные, обеспечительные и праввосстановительные;

- меры принуждения, применяемые к налогоплательщикам, плательщикам сборов, налоговым агентам в рамках гражданского или арбитражного (в зависимости от правового статуса налогообязанного лица) процесса, возбужденного при наличии спора между этими лицами и налоговым органом. В большинстве случаев споры обусловлены несогласием налогообязанного лица с решением о привлечении его к ответственности за совершение налогового правонарушения и взысканием на основании этого решения недоимок по налогам (сборам), пеней и штрафов;

- меры принуждения, применяемые к налогоплательщикам, плательщикам сборов, налоговым агентам в рамках исполнительного производства, возбужденного судебным приставом-исполнителем на основании постановления налогового органа о взыскании налога (сбора), пени и штрафа за счет имущества налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя либо на основании исполнительного листа, выданного налоговому органу по решению суда;

- меры административно-процессуального принуждения, применяемые в связи с обнаружением признаков административно наказуемого нарушения законодательства о налогах и сборах либо при достаточных основаниях 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.

Таким образом, все меры государственного принуждения, применяемые в сфере налогообложения, можно разделить на две группы: меры юридической ответственности и меры, не имеющие признаков юридической ответственности. Трудно переоценить значимость каждого вида принудительных мер, однако режим законности в сфере налогообложения призваны поддерживать в первую очередь принудительные меры, применяемые в рамках налоговых процедур к налогообязанным лицам и лицам, содействующим налоговому администрированию. Лишь в случаях, когда правовых ограничений, налагаемых этими мерами принуждения, оказывается недостаточно для обеспечения законности в сфере налогообложения, «включается» механизм применения мер принуждения иной отраслевой принадлежности.

**Меры налогово-правового принуждения** (речь идет о мерах, не являющихся юридической ответственностью) применяются по большей части к лицам, совершившим налоговое правонарушение, однако некоторые из этих мер могут быть применены в отсутствие объективного факта правонарушения, при наличии обстоятельств, свидетельствующих только о воз-

можно нарушении законодательства о налогах и сборах (например, когда у налоговых органов есть обоснованные основания предполагать недобросовестность налогоплательщика). Целью применения мер налогово-правового принуждения является понуждение налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов) к надлежащему исполнению налоговой обязанности, создание условий для эффективного выполнения возложенных на налоговые органы задач, устранение обстоятельств, препятствующих нормальной деятельности налоговых органов в процессе осуществления налогового контроля и привлечения правонарушителей к ответственности, предусмотренной законодательством Российской Федерации. На практике указанные цели реализуются путем предупреждения и пресечения нарушений законодательства о налогах и сборах, предотвращения негативных последствий таких нарушений, обеспечения возможности восстановления имущественных прав государства.

В юридической литературе предлагаются различные классификации мер налогово-правового принуждения, например, в зависимости от вида налогового производства, в рамках которого предусмотрено применение соответствующих мер<sup>26</sup>, или в зависимости от характера мер<sup>27</sup>. Первое из указанных оснований классификации представляется не совсем удачным, поскольку предполагает необходимость сначала установить содержание самих налоговых производств. А надо отметить, что к настоящему моменту в российской юриспруденции отсутствует не только единообразное, но и какое-либо господствующее мнение относительно классификации таких производств<sup>28</sup>. Кроме того, в рамках одного и того же налогового производства могут применяться меры принуждения, принципиально отличные по основаниям и целям применения. В связи с этим, на наш взгляд, более целесообразной в теоретическом плане является классификация мер налогово-правового принуждения в зависимости от их характера. Такая классификация позволяет разграничить действующие меры государственного принуждения в зависимости от их целевого и функционального предназначения, т. е. установить основные признаки принудительных мер каждой видовой группы, которые определяют их сущность и качественно отличают от мер иных групп. На основании этой классификации можно выделить среди мер налогово-правового принуждения (не являющихся юридической

<sup>26</sup> См., например: *Винницкий Д. В.* Налоговое процедурное право и налоговый процесс: проблемы становления // Законодательство. 2003. № 2. С. 23–31; Кучеров И. И., Кикина А. Ю. Меры налогово-процессуального принуждения. М.: ИД «Юриспруденция», 2006. С. 49–53.

<sup>27</sup> См.: Кучеров И. И., Кикина А. Ю. Указ. соч. С. 53–56.

<sup>28</sup> Например, по мнению И. И. Кучерова, О. Ю. Судакова, И. А. Орешкина (см.: Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Налоговый контроль и ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах / под ред. И. И. Кучерова. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2001. С. 95–96), а также А. Ю. Кикина (см.: Кучеров И. И., Кикина А. Ю. Указ. соч. С. 49–50), структуре НК РФ соответствует следующая классификация налоговых производств: производство по исполнению и обеспечению исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, налогово-контрольное производство, производство по делам о налоговых правонарушениях, производство по жалобам граждан на незаконные действия органов налогового администрирования и их должностных лиц. Д. В. Винницкий в структуре налогового процедурного права выделяет налоговые общерегулятивные процедуры (учетное налоговое производство и корректирующее налоговое производство: изменение сроков исполнения налоговых обязательств, возврат и зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм) и налоговые охранительные процедуры (налоговое обеспечительное производство, налоговое контрольное производство и налоговое юрисдикционное производство (налоговый процесс)) (см.: *Винницкий Д. В.* Проблемы становления системного подхода в современном налоговом праве в сб.: Современные проблемы теории налогового права (The modern problems of tax law theory): материалы международной научной конференции. Воронеж, 4–6 сент. 2007 г. / под ред. М. В. Карасевой. Воронеж, 2007). Коллектив авторов учебного пособия «Налоговые процедуры» в зависимости от характера правоотношений, на реализацию которых направлены налоговые процедуры, подразделяют все налоговые процедуры на правотворческие налоговые процедуры, материальные налоговые процедуры (регистрационные процедуры, исполнительное производство) и налоговый процесс (производство по налоговому контролю, производство по делам о налоговых правонарушениях, производство по жалобам и спорам в сфере налогообложения) (см.: *Налоговые процедуры: Учебное пособие* / под ред. А. Н. Козырина. М.: Норма, 2008. С. 14–17). Как один из соавторов данного учебного пособия, я также придерживаюсь деления налоговых процедур на правотворческие, материальные и процессуальные. В связи с этим принудительные меры, применяемые в рамках различных налоговых процедур, в настоящей работе поименованы именно как меры налогово-правового, а не налогово-процессуального принуждения (учитывая, что не все меры данной категории реализуются в рамках именно налогового процесса).

ответственностью) меры предупредительные, пресекательные, обеспечительные и правовосстановительные.

## **Конец ознакомительного фрагмента.**

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.