

## Сравнительно-правовой анализ отношений налоговой ответственности за налоговые, финансовые и административные правонарушения

**Аннотация.** Статья посвящена исследованию вопросов, связанных с определением правовой природы налоговой ответственности. Работа направлена на разграничение и определение сущностной принадлежности налоговой ответственности как института административного или финансового (налогового) права. Реализация поставленной задачи связана не только с выявлением уникальных свойств феномена ответственности в сфере налогообложения, но и с исследованием необходимости обособления данного охранительного института в рамках налоговых или административных правоотношений. Авторы приходят к выводу, что административная и налоговая ответственность (ответственность за нарушение налогового законодательства) соотносятся между собой как общее и частное и имеют общую административную публичную природу, свойственную таким отраслевым видам ответственности, как налоговая, финансовая, административная. Полученные результаты предоставляют перспективную возможность выявить правовые связи института, исследовать особенности его отраслевого применения, определить современные тенденции трансформации выработанных наукой финансового и административного права подходов.

**Ключевые слова:** налоговая ответственность; ответственность за нарушение налогового законодательства; административная ответственность; ответственность; налоговое право; налогообложение; налоги; налогоплательщик; штраф; санкция.

**Для цитирования:** Артемов Н. М., Бортников С. П. Сравнительно-правовой анализ отношений налоговой ответственности за налоговые, финансовые и административные правонарушения // Актуальные проблемы российского права. — 2020. — Т. 15. — № 11. — С. 011–022. — DOI: 10.17803/1994-1471.2020.120.11.011-022.

---

© Артемов Н. М., Бортников С. П., 2020

\* Артемов Николай Михайлович, доктор юридических наук, профессор, профессор кафедры финансового права Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)  
Садовая-Кудринская ул., д. 9, г. Москва, Россия, 125993  
nikoarte@yandex.ru

\*\* Бортников Сергей Петрович, доктор юридических наук, доцент, директор Института права Самарского государственного экономического университета  
ул. Советской Армии, д. 141, г. Самара, Россия, 443090  
serg-bortnikov@yandex.ru

## Comparative Legal Analysis of Relations of Tax Liability for Tax, Financial and Administrative Offenses

**Nikolai M. Artemov**, Dr. Sci. (Law), Professor, Department of Financial Law, Kutafin Moscow State Law University (MSAL)  
ul. Sadovaya-Kudrinskaya, d. 9, Moscow, Russia, 125993  
nikoarte@yandex.ru

**Sergey P. Bortnikov**, Dr. Sci. (Law), Associate Professor, Director of the Law Institute, Samara State University of Economics  
ul. Sovetskoy Armii, d. 141, Samara, Russia, 443090  
serg-bortnikov@yandex.ru

**Abstract.** The paper is devoted to the study of issues related to the determination of the legal nature of tax liability. The study is aimed at delineating and determining the essence of tax liability as an institution of administrative or financial (tax) law. Implementation of the task is related not only to the identification of unique properties of the phenomenon of liability in the field of taxation, but also to the study of the necessity of isolating this protective institution within the framework of tax or administrative relations. The authors come to the conclusion that administrative and tax liability (liability for violation of tax legislation) correlate between each other as the general and private and have a common administrative public nature, peculiar to such sectoral types of responsibility as tax, financial, administrative responsibility. The obtained results provide a promising opportunity to identify the legal links of the institution, to investigate the peculiarities of its sectoral application, to determine modern trends of transformation approaches developed by the science of financial and administrative law.

**Keywords:** tax liability; liability for violation of tax legislation; administrative liability; liability; tax law; taxation; taxes; taxpayer; fine; sanction.

**Cite as:** Artemov NM, Bortnikov SP. Sravnitelno-pravovoy analiz otnosheniy nalogovoy otvetstvennosti za nalogovye, finansovye i administrativnye pravonarusheniya [Comparative Legal Analysis of Relations of Tax Liability for Tax, Financial and Administrative Offenses]. *Aktualnye problemy rossiyskogo prava*. 2020;15(11):11-22. DOI: 10.17803/1994-1471.2020.120.11.011-022. (In Russ., abstract in Eng.)

Исследуя видовые особенности ответственности в сфере публичных финансов и публичного управления, требуется определить и выбрать основания и признаки разграничения данного охранительного института по финансовому, налоговому и административному праву. В основе разграничения и выделения свойств института ответственности в различных отраслях могут находиться различные критерии: предмет отраслевого регулирования и охраняемый интерес, методы регулирования и способы призывания к ответственности, субъектный состав правоотношений и цель привлечения к ответственности.

Исторический, или ретроспективный, анализ развития финансового, налогового и административного права может позволить провести указанное разграничение, хотя с XIX в. и до сих пор нет еще полного согласия относительно определения и разграничения предметов отдельных наук<sup>1</sup>.

Вместе с тем известная обособленность налогового, финансового и административного права еще не позволяет утверждать видовую самостоятельность налоговой ответственности. Наука административного права занимается публичным управлением, финансовое право занимается вопросами управления публичными доходами и расходами. Основные законы публичного хозяйства также входят в предмет финансового права. Очевидна связь и детерминированность общественного управления и фи-

<sup>1</sup> Иловайский С. И. Учебник финансового права. Одесса, 1904. С. 8.

нансов. Изъятие средств населения на покрытие публичных расходов обеспечивает налоговое право. Соответственно, защита сферы фискального управления требует соответствующего охранительного института, обеспечивающего как цель публичной защиты, так и средства ее достижения. Одним из таких институтов и является институт налоговой ответственности.

В заданной исследовательской парадигме необходимо провести разграничение и определить сущностную принадлежность налоговой ответственности как института административного или финансового (налогового) права. Реализация поставленной задачи связана не только с определением уникальных свойств феномена ответственности в сфере налогообложения, но и с исследованием необходимости обособления данного охранительного института в рамках налоговых или административных правоотношений.

Реализация межотраслевого института ответственности в налоговом правоотношении выделяет уникальные ее свойства:

- нормативность (ответственность налогоплательщика определена нормами налогового законодательства, ответственность руководителя налогоплательщика — нормами административного или уголовного законодательства);
- определение закрытого числа ответственных лиц: налогоплательщика, налогового агента, специалиста, эксперта и свидетеля;
- ответственность рассматривается как основание применения санкции в форме штрафа, административного по своей природе;
- гарантированная и обеспеченная государством юридическая обязанность.

В исследовании видовой самостоятельности и отраслевой принадлежности налоговой ответственности важен не столько факт места в классификационной системе, сколько факт внутренней востребованности выделения изучаемого охранительного института.

Формальный повод признать за налоговой ответственностью административную принадлежность может находиться в системе админи-

стративного права, которое невозможно кодифицировать. Множественность нормативных административных актов, их несистемный характер и прочие факторы позволяют предположить, что вопросы налогообложения также могут регулироваться специальным нормативным актом, налоговым кодексом, находящимся в системе управления общественными делами, публичными финансами. Более того, такой подход укрепляет и введение в КоАП РФ специальной главы 15 «Административные правонарушения в области финансов, налогов и сборов, страхования, рынка ценных бумаг, добычи, производства, использования и обращения драгоценных металлов и драгоценных камней»<sup>2</sup>.

Гражданское право сосредотачивается на стимулировании, которое может предоставить различным лицам лучший вариант поведения относительно желательного распределения риска. Административное право предполагает применение кары к правонарушителю в достаточно широком ее диапазоне за риски, которые неизвестны во время совершения соответствующего действия руководителями организаций-налогоплательщиков. Ответственность за такие неизвестные риски также может предоставлять определенное стимулирование оптимального поведения. Налоговая санкция ограничена исключительно одной формой, штрафом, который налагается на правонарушителя таким образом, чтобы стимулировать надлежащее поведение налогоплательщика.

В процессе разработки и принятия Налогового кодекса в 1996 г. была развернута бурная дискуссия вообще о возможности регулирования налоговой ответственности не административным, а налоговым законодательством.

Подобный подход в определении пределов и сущности административного права берет свое начало не только в этатистский период первой половины XX в., но и в самой системе единства цели и средств регулирования отношений публичного управления.

Административное право регулирует отношения, возникающие между властью и гражда-

<sup>2</sup> Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ // URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_34661/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34661/) (дата обращения: 01.03.2020).

нами во всех формах социальных, хозяйственных, охранительных, политических отношений, где важнейшей сферой регулирования остаются публичные финансы. В делах государственного управления, в том числе в сфере финансов и налогообложения, недопустимо административное усмотрение, тем более в налоговой сфере, где осуществляется безвозмездное изъятие собственности в публичных интересах. Требуется установление правил поведения как для населения, так и для властвующего субъекта. Равно и в сфере охранительных отношений, предоставляющей государству право не только силой или авторитетом обеспечить исполнение правила, но и подвергнуть дополнительной санкции: для налоговой сферы — в виде дополнительного денежного взыскания.

Принадлежность к публичной сфере, сфере публичного управления налогового, финансового и административного права требует равного правового регулирования основных начал ответственности. Развиваясь от общего к частному, налоговая ответственность, обладая общими свойствами с административным и финансовым правом, приобретает собственную специфику, обусловленную как самой сферой регулирования, так и экономико-правовыми методами.

Отраслевое обособление регулятивных норм финансового и налогового права не разрушает сложившийся подход в теории административной ответственности и ее отраслевой уникальности. Правда, мнения могут различаться до прямо противоположных. Г. А. Кузмичева, Л. А. Калинина, А. Б. Агапов рассматривают финансовую ответственность как разновидность административной<sup>3</sup>, И. В. Хаменушко — как «самостоятельный вид юридической ответственности»<sup>4</sup>. Становление финансовой ответственности было обусловлено обособлением самой сферы публичных финансов, приданием ей иного значения по сравнению с социалистическим периодом. Обособление норм в отдельном законе само по себе не исключает общей

природы административной и налоговой ответственности как видов данного охранительного института всех сфер публичного управления. Кодификация норм об ответственности в сфере налогового права налогоплательщика в НК РФ и руководителя организации-налогоплательщика в КоАП РФ не столько создает видовую самостоятельность, сколько определяет особенности ее реализации.

С экономической точки зрения цель ответственности состоит в том, чтобы обеспечить поведенческие стимулы. С административной точки зрения — обеспечить публичный порядок и управляемость системы.

Ответственность в налоговом праве по своей правовой природе проявляется в тех же свойствах, что и ответственность в иных публичных отраслях, главным образом в финансовом и административном праве. Детерминация отличительных свойств института ответственности в процессе ее применения в административном и налоговом праве ставит перед исследователем ряд вопросов в определении основания возникновения ответственности, юридического состава правонарушения, его содержания.

Цель и сущность охранительного института ответственности направлена прежде всего на сохранение и надлежащее исполнение публичной обязанности в соответствующей отрасли. Обязанность подвластного субъекта состоит не столько в претерпевании неблагоприятных правоограничений, сколько в принуждении к исполнению обязанности в рамках регулятивного правоотношения. Общая природа регулятивных публичных отношений финансового, налогового и административного права в своей обратной связи не может не влиять на свойства института ответственности.

Разнообразие мер ответственности в административных отношениях связано с широтой самой сферы управления; например, налоговый штраф, т.е. взыскание в денежном выражении, обусловлен финансово-фискальным характе-

<sup>3</sup> Кузмичева Г. А., Калинина Л. А. Административная ответственность. М. : Юриспруденция, 2000. С. 7 ; Агапов А. Б. Административная ответственность. М. : Статут. 2000. С. 183.

<sup>4</sup> Хаменушко И. В. О правовой природе финансовых санкций // Юридический мир. 1997. № 1. С. 34. См. также: Липинский Д. А. Проблемы юридической ответственности. СПб., 2003. С. 199–201.

ром. Специфика публичных отношений определяет карательный характер санкций.

Нормативный характер ответственности проявляется вне зависимости от отраслевой принадлежности института. Для применения санкции в отношении налоговой ответственности необходимо не только нарушение нормы или наличие противоправного поведения, но и прямое указание правонарушения как основания применения санкции. Не всякое нарушение налогового правила влечет наступление неблагоприятных последствий.

В налоговых отношениях установлена ответственность налогоплательщика за нарушение правила, прямо предусмотренного налоговым законодательством. Административное правонарушение возникает в силу нарушения публично значимого административного правила: управления организацией-налогоплательщиком таким образом (в негативной оценке), что она нарушает ее налоговые обязанности.

Последующее привлечение руководителя к субсидиарной ответственности по налоговым долгам организации вообще носит гражданско-правовой характер.

В целях обеспечения логического взаимодействия между регулятивными налоговыми отношениями и охранительными отношениями ответственности можно отметить следующие обстоятельства. Во-первых, информационное преимущество уполномоченного государственного органа в процессе квалификации деяния налогоплательщика. Второй аспект касается стимулирующего характера налоговой ответственности, сконструированной таким образом, что административная по своей природе санкция изменяется в зависимости от вектора поведения налогоплательщика. Налоговое администрирование, безусловно имеющее в своей основе административный характер, в процессе цифровизации неразрывно связывает отношения контроля и ответственности. Контроль в любой отрасли права всегда основан на административных началах. В процессе внедрения программных комплексов АСК НДС-2 и АСК НДС-3, ЕГАИС и других контроль, как и ответственность, присутствуют во всем процессе реализации налоговой обязанности и налоговых

отношений, что не может не сказаться и на отраслевой характеристике институтов налогового права. В регулирующем контексте отношения развиваются путем выполнения определенных стандартов, легитимизирующих надлежащий характер исполнения налоговой обязанности и ответственного поведения. Третий аспект касается вопроса предъявлена ли уполномоченным органом претензия налогоплательщику, квалифицировано ли его поведение как противоправное. Причем в настоящее время данная квалификация осуществляется не только с помощью аппаратных средств, но и ими самими. И в административном, и налоговом праве, как публичных отраслях, объектом посягательства является порядок управления. В налоговом праве — в сфере финансов, формируемых в виде налогов. С точки зрения налогоплательщика, оценка правовых и финансовых последствий санкций не всегда может рассматриваться как негативная. В системе выгод и потерь привлечение налогоплательщика к ответственности может получить позитивную или нейтральную оценку, в зависимости от того, в какой системе ценностей и интересов она рассматривается. Она не будет действовать, если затраты перевесят преимущества, например, когда вред очень маленький, а инвестиции, чтобы провести в жизнь соответствующую стратегию, дороги. Это так называемая «рациональная апатия». Суммарно санкция может быть большой в абсолютном выражении, но налогоплательщик может пойти на такую жертву, если она рациональна.

Административный характер налоговой ответственности проявляется в штрафном характере санкции и кумулятивном значении предыдущего наказания за правонарушение, действующее в течение года.

Исследуя административную природу налоговой ответственности, авторы предлагают выделить ее следующие признаки: отраслевая конкуренция налогового и административного права в регулятивных отношениях; возникновение в силу налогового правонарушения, выявляемого в процессе налогового контроля как института административной природы; административная специфика применяемых мер в виде штрафа; подчиненный характер налогопла-

тельщика и уполномоченного органа в процессе привлечения к юридической ответственности.

Публичный характер охраняемых административным законодательством отношений по своему сходству оправдывает включение в КоАП РФ сферы финансов, а также налогов и сборов. Кодификация норм и правил, регулирующих налоговые отношения, связана в первую очередь со спецификой правовой природы налога как безвозмездного изъятия собственности для финансирования публичных нужд. Правовое регулирование налоговых отношений в рамках административного законодательства или разрыв регулятивных и охранительных институтов был бы деструктивным.

Правонарушения, предусмотренные КоАП РФ для сферы налогообложения, своей гипотезой обращены к Налоговому кодексу РФ. Обязанными лицами выступают налогоплательщики и налоговые агенты, которые выступают субъектами налоговой ответственности просто потому, что несут и исполняют налоговые обязанности. Напротив, специалист, эксперт и свидетель не несут налоговых обязанностей, поэтому отнесение их к субъектам налоговой ответственности нелогично. Фактически они реализуют свои обязанности в административных отношениях в процессе налогового контроля или привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности. Возможно, соответствующие правила могли бы быть внесены в КоАП РФ, что вряд ли отразится в худшую сторону на правовом положении налогоплательщика и его стимулировании к надлежащему исполнению налоговой обязанности.

Ю. А. Тихомиров утверждает, что задача аккумуляции институтов административной ответственности различных отраслей в КоАП РФ «решена не в полном объеме, и некоторые виды административных правонарушений по-прежнему устанавливаются в тематических законах, в частности в налоговом кодексе; нет полного соответствия статей об административной ответственности бюджетного кодекса и

КоАП РФ»<sup>5</sup>. Существует суждение о распылении административной ответственности в нескольких «не административных актах»<sup>6</sup>.

Несколько различается администрирование налогового и административного штрафов в соответствующих бюджетных отношениях. В отличие от административного штрафа, налоговый штраф поступает в бюджет того уровня, в который подлежит уплате и налог, в том числе и тогда, когда налог распределяется между несколькими бюджетами. Инвестиционно-фискальный характер налогового штрафа позволяет в его карательном предназначении выделить фискальную функцию. В разительном контрасте с судебным процессом по гражданскому или налоговому делу штраф для налогоплательщиков, вовлеченных в административную процедуру, обычно не рассматривается как значимое средство пополнения казны ни по своей цели, ни по своему размеру. Управленческие цели достигаются иным инструментарием: судебные запреты, аннулирование лицензий и пр.

В порядке обособленного регулирования налоговых отношений законодатель формализовал и в исчерпывающем порядке описал составы налоговых правонарушений. Редко какой из них носит оценочный характер. Ответственное поведение налогоплательщика вполне обеспечивает надлежащее исполнение налоговой обязанности и предотвращение спора. Важным элементом, который следует учитывать при анализе, является то, что многие виды деятельности с объектами, которые могут создавать неизвестные риски, такими как генетически измененные организмы, конкретные фармацевтические препараты или инструменты по борьбе с изменением климата (например, улавливание и хранение углерода), не только создают риски, но и могут иметь полезные аспекты для общества. Эти полезные аспекты называются позитивными внешними факторами. Цель деликтного права состоит не только в том, чтобы сдерживать потенциальный ущерб, обусловленный (неизвестными) рисками (не-

<sup>5</sup> Цит. по: Серков П. П. Административная ответственность в российском праве: современное осмысление и новые подходы. М. : Норма, Инфра-М, 2012. С. 64.

<sup>6</sup> См.: Серков П. П. Указ. соч. С. 64.

гитивными внешними факторами), но и в том, чтобы в равной степени поощрять и защищать эти выгоды (позитивные внешние факторы) и для общества. Если деликтное право будет расширяться до такой степени, что интенсивность хозяйственной деятельности будет снижаться, то существует опасность того, что позитивные внешние эффекты будут потеряны и для общества. Налоговая ответственность как вид юридической ответственности, безусловно, обладает сходными целями, но ее реализация находится в специфической области — сфере публичных финансов.

Высший Арбитражный Суд РФ еще в 2001 г. указал, что «...одно и то же правоотношение не может одновременно квалифицироваться как налоговое и иное, не являющееся налоговым, в связи с чем налогоплательщик — физическое лицо за совершенное им деяние не может быть одновременно привлечен к налоговой и иной ответственности»<sup>7</sup>. Если целесообразность выделения в самостоятельном законодательном акте регулятивных налоговых норм не вызывает споров, то, несмотря на административную природу налоговой санкции, выделение ее в иной, чем НК РФ, законодательный акт нецелесообразно. Главным аргументом является определение цели ответственности: кара или возвращение правонарушителя к надлежащему исполнению налоговой обязанности. При таком подходе, по мнению авторов настоящей статьи, возможно и «делегирующее» административного института в специальный налоговый акт.

В настоящее время конкуренции норм НК РФ (особенно в разд. VI) и КоАП РФ в отраслевой квалификации налоговой ответственности нет. Последующая судебная процедура привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности основана на административной оценке материальных правоотношений как с точки зрения КАС РФ, так и с позиций КоАП РФ — вне зависимости от того, какой суд рассматривает дело.

Конечно, действия налогоплательщика должны основываться на законе с учетом фактических обстоятельств. Но в выборе правовой

позиции налогоплательщик исходит из оценки потенциально возможных позитивных и негативных последствий для себя. Он оценивает вероятность, что его поведение принесет более или менее прогнозируемые выгоды, поможет опровергнуть доводы уполномоченного органа:

- 1) сокращение совокупных затрат как последствий привлечения к налоговой ответственности (которые состоят из недоимки, штрафа, пеней), умноженных на вероятность, что его деятельность действительно оказывается затратной;
- 2) сокращение совокупных затрат неблагоприятных последствий, вызванных потерей более высокого по уровню дохода в случае, если деятельность осуществлять в законодательно установленном порядке.

Специфика налоговых правонарушений и их квалификация определяются нормами налогового законодательства, сами составы, субъекты и пр. не повторяются в нормах КоАП РФ и УК РФ.

В сравнительно-правовом исследовании правовой природы налоговой ответственности можно предложить выделить несколько критериев: материальные, процессуальные и функциональные. Их выделение позволяет определить общую административную природу ответственности в публичной сфере и приобретение ее специфических свойств, обусловленных охраняемым фискальным порядком.

Чаще всего исследователи проблемы ответственности отождествляют налоговую ответственность с налоговой санкцией, штрафом. При таком подходе индивидуализировать уникальные свойства налоговой ответственности и провести ее сравнение с аналогичным институтом административного права невозможно.

Карательный характер штрафа имеет одинаковую административную природу вне зависимости от того, в какой отрасли права он применяется. С другой стороны, широта санкционного арсенала административного права порождает вопрос о том, чем вызвано применение в налоговых отношениях исключительно налогового штрафа.

<sup>7</sup> Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. 2001. № 7.

Характеризует отраслевые особенности и институт освобождения от налоговой ответственности, основания которой предусмотрены статьей 81 НК РФ. Различия налоговых и административных оснований определены как спецификой предмета регулирования, так и целью применения института. Направленность на восстановление фискальной обязанности или применение кары обуславливает и выбор инструментария санкции.

Следует обратить внимание на соотношение институтов освобождения от ответственности в налоговом праве и ее смягчения. Так, при наличии смягчающих обстоятельств налоговый штраф может быть уменьшен не менее чем в два раза. То есть при наложении штрафа в сумме 1 млн руб. и при наличии смягчающих обстоятельств штраф может быть снижен до суммы 500 тыс. руб. и менее, в том числе до одного рубля или даже до нуля. Но приведет ли снижение штрафа до нулевой отметки к освобождению от налоговой ответственности? Юридический состав освобождения от ответственности и снижения размера штрафа различны.

Конституционный Суд РФ указывает, «что существует три вида ответственности за нарушение в области налогов и сборов — уголовная, гражданская и административная»<sup>8</sup>.

Предположение о существовании лишь указанных базовых видов ответственности на фоне растущего числа отраслей права (при отсутствии подобной жесткой систематизации за рубежом) необходимо приводит к выводу об общеправовом характере юридической ответственности и особенностях ее отраслевого применения, исходя из специфики регуляторного отношения и охраняемого отношения.

Конструкция налоговой обязанности по уплате законно установленного налога включает в себя как сумму налога, так и сумму пени как компенсации несвоевременного внесения недоимки в бюджет. Штраф за нарушение нало-

гового правила «выходит за рамки налогового обязательства как такового и этим отличается от недоимок и налоговой пени»<sup>9</sup>.

Отнесение налогового штрафа к административно-правовым санкциям также может быть основано на полномочиях налогового органа и характере его отношений с налогоплательщиком. Властно-обязывающее требование и действия уполномоченного органа отличает налагаемую им санкцию от уголовно-правовой или гражданско-правовой в соответствующем правоотношении.

«Штрафные санкции, применяемые налоговыми органами за нарушение норм законодательства, направленного на обеспечение фискальных интересов государства, относятся к мерам взыскания административно-правового характера (за административные правонарушения) и осуществляются в рамках административной юрисдикции, а потому правосудие по такого рода делам, по смыслу статей 118 (часть 2) и 126 Конституции Российской Федерации, осуществляется посредством административного судопроизводства»<sup>10</sup>.

Административное наказание обладает значительно более широким арсеналом санкций и иных мер воздействия, чем законодатель предусмотрел в налоговом праве. Такой подход обусловлен не только сферой охраны, но и предметом регулирования. Административное право всеобъемлюще, в сферу его регулирования включены едва ли не все публично значимые отношения. Безусловно, к каждому из них требуется свой собственный механизм воздействия на правонарушителя: приостановление деятельности, лишение лицензии, штраф и пр. Воздействие на правонарушителя в налоговой сфере преследует цель не столько властного наказания, кары, сколько его стимулирование к надлежащему исполнению налоговой обязанности. Пеня с данной задачей не справляется, т.к. направлена на компенсацию несвоевременного

<sup>8</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 05.07.2001 № 130-О «По запросу Омского областного суда о проверке конституционности положения пункта 12 статьи 7 Закона Российской Федерации “О налоговых органах Российской Федерации”» // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2002. № 1.

<sup>9</sup> Постановления КС РФ от 15.07.1999 № 11-П, от 12.05.1998 № 14-П и др.

<sup>10</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 05.07.2001 № 130-О.

поступления платежа в бюджет, а для налогоплательщика — выгодный источник мобилизации капитала (экономически оправданное поведение).

Взимание налогового штрафа осуществляется исключительно в денежной форме, в форме исполнения налоговой обязанности по уплате налога. Карательный и безэквивалентный характер как административного, так и налогового штрафа также демонстрируют общую природу указанной санкции.

Управомоченным лицом как в административном, так и в налоговом правоотношении выступает властвующий субъект: государственные и муниципальные органы. Значение имеют не столько форма, сколько цель и содержание санкции. Можно выделить превентивную, право-восстановительную, карающую цели наказания.

Правоотношения ответственности имманентны всем отношениям, возникающим как в налоговом, так и в административном праве. Всё зависит от позиций исследователя: при отождествлении ответственности с отраслевой санкцией (доминирующим подходом в определении сущности ответственности начиная с советского периода было выделение свойств государственного принуждения и неблагоприятных последствий для правонарушителя) отпадает необходимость каких-либо обоснований, т.к. штраф рассматривается как институт административного права в любой отрасли. При определении ответственности как обязанности, возникающей из властного веления и действия уполномоченного государственного органа, ответственность в налоговом праве не может быть ничем иным, как административным институтом. Исключение составляет тезис о том, что ответственность имеет характер правоотношения, юридической валентности, когда налогоплательщик обязан ответственно

и осмотрительно относиться к возложенной на него публично значимой обязанности платить налоги и обязан дать отчет в своем поведении. Данный надотраслевой подход снимает проблематику конкуренции административных и налоговых начал в отношениях ответственности в налоговой сфере.

Налогоплательщик находится в состоянии ответственности на всех стадиях развития правоотношения: возникновение обязанности уплаты налога, исчисление налога, его уплата, контроль, возврат и пр.

Формально условиями возникновения ответственности в административном и налоговом праве являются два обстоятельства: закрепление и формализация ее оснований в соответствующем законе и совершение правонарушения соответствующим лицом.

Выше мы уже рассматривали соотношение санкции и ответственности, что позволяет нам выделить соответствующие парные категории: — «финансовая ответственность» и «реализация санкции финансовой нормы»<sup>11</sup>; — вина в правонарушении и неблагоприятные последствия<sup>12</sup>; — государственное принуждение и санкция; — властность уполномоченного органа и наказание (штраф).

Альтернативная позиция, позволяющая рассматривать ответственность как правоотношение с обязательственными свойствами, дает возможность выделить иные парные категории: — ответственность и обязательство; — перспективная и ретроспективная ответственность<sup>13</sup>; — правовое состояние и обязательство; — обязанность дать отчет и регулятивное обязательство.

Динамической характеристикой ответственности является само поведение налогоплатель-

<sup>11</sup> См.: Грачева Е. Ю., Куфакова Н. А., Пепеляев С. Г. Финансовое право России : учебник для студентов вузов и прак. работников финансовых учреждений. М. : Теис, 1995. С. 98 ; Карасева М. В. Финансовое право. Общая часть : учебник. М. : Юристъ, 2000. С. 186.

<sup>12</sup> См.: Лейст О. Э. Санкции и ответственность по советскому праву. М. : Изд-во МГУ, 1981. С. 97.

<sup>13</sup> См.: Хачатуров Р. Л., Ягутян Р. Г. Юридическая ответственность. Тольятти : Акцент, 1995. С. 51–58, 127–130 ; Хохлов В. А. Гражданско-правовая ответственность за нарушение договора. Тольятти : Изд-во ТолПИ, 1997. С. 20.

щика, привлечение его к ответственности, наложение и взыскание санкции и пр.

Охранительный характер налоговой ответственности (как, впрочем, и административной ответственности) не сводится исключительно к применению санкции в виде штрафа — меры налоговой ответственности. Правовая охрана интереса публичного субъекта на получение фондов в виде налога реализуется в форме штрафа, мер пресечения правонарушения, блокировки расходов, применения института рецидива и пр.

М. В. Карасева, О. И. Юстус выделяют ряд принципиальных отличий финансовых штрафов от административных: «Финансово-правовые санкции представляют собой разновидность мер финансовой ответственности, и по своей сути это законодательное закрепление мер финансовой ответственности; фактическое основание их применения — совершение финансового правонарушения; данные санкции могут не только носить имущественный (денежный) характер, но и воздействовать на правонарушителя организационным образом; они осуществляют карательную и восстановительную функции; финансовые санкции могут содержаться в нормативных актах различного отраслевого характера»<sup>14</sup>.

В работе О. А. Ильинова утверждается, что «НК РФ предусматривает за невыполнение предусмотренных налоговым законодательством обязанностей следующие меры ответственности: штраф как денежное взыскание в размерах, предусмотренных гл. 16 НК РФ, пени за несвоевременную уплату налога, а также недоимку по налогу. Соответственно, в конструкцию налоговой ответственности следует включать как непосредственно обозначенный НК РФ в качестве санкции налоговый штраф, так и предусмотренные де-факто налоговым законодательством санкции в виде пени и недоимки»<sup>15</sup>.

Сравнительное исследование правонарушения как основания привлечения к ответственности в указанных публичных отраслях позволяет

выявить сходные свойства: виновность, нарушение нормы, формализация состава, деяние указанного законом лица. Разница состоит лишь в том, каким кодексом установлена ответственность и дана соответствующая правовая квалификация деяния.

Различия состоят в том, кто является субъектом налоговой и административной ответственности. В НК РФ — налогоплательщик, в КоАП РФ — лицо, управляющее организацией-налогоплательщиком. В налоговой сфере нарушается налоговая норма ответственным лицом, в административной — лицом, управляющим организацией-налогоплательщиком. В первом случае налоговая обязанность возлагается на лицо, привлекаемое к налоговой ответственности, во втором — на лицо, которым управляет административный правонарушитель. Квалификация правонарушения в налоговой сфере прямая: налогоплательщик не исполнил налоговые правила; квалификация в административном праве предполагает определение налоговой обязанности не правонарушителя, выполняющего управленческие (административные) функции, а лица, которым он управляет.

А. Н. Сердцев в кандидатской диссертации «Ответственность за нарушение налогового законодательства (современное состояние проблемы)» указывает, что «анализ признаков налогового правонарушения выявил присущие налоговому правонарушению специфические признаки, отличные от административного, уголовного, гражданско-правового правонарушения: специальные и непосредственные объекты правонарушения (налоговая система страны, определенные группы общественных отношений); событие налогового правонарушения (противоправность и общественная опасность деяния, способ действия (бездействия), вредные последствия и причинная связь между ними); отдельные субъекты правонарушения; такая субъективная сторона правонарушения, как вина организации. Наличие данных признаков позволяет утверждать, что совершение

<sup>14</sup> См., например: Карасева М. В. Финансовое право. Общая часть. М. : Юрист, 2004. С. 83.

<sup>15</sup> Ильинов О. А. Правовые основы ответственности за совершение налоговых правонарушений в условиях реформы налогового администрирования : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 65.

налогового правонарушения повлечет именно налоговую ответственность»<sup>16</sup>. Приведенная позиция не разрешает выявленного тождества налогового и административного правонарушения как института, порождающего ответственность. В конкурирующих институтах «совпадают не только объект посягательств, но и действия (бездействие), образующие объективную сторону составом правонарушений»<sup>17</sup>.

Проведенное в настоящей статье исследование административной природы налоговой ответственности позволяет утверждать, что оба законодательно определенных института основаны на соответствующей отраслевой принадлежности; имеют сходные черты правонарушения как основания возникновения ответствен-

ности; обладают сходной спецификой применяемых мер ответственности в виде штрафа. Административная и налоговая ответственность (ответственность за нарушение налогового законодательства) соотносятся между собой как общее и частное и имеют общую административную публичную природу, свойственную таким отраслевым видам ответственности, как налоговая, финансовая, административная и пр.

Полученные результаты предоставляют перспективную возможность выявить правовые связи института, исследовать особенности его отраслевого применения, определить современные тенденции трансформации выработанных наукой финансового и административного права подходов.

#### БИБЛИОГРАФИЯ

1. Агапов А. Б. Административная ответственность. — М. : Статут. 2000.
2. Грачева Е. Ю., Куфакова Н. А., Пепеляев С. Г. Финансовое право России : учебник для студентов вузов и прак. работников финансовых учреждений. — М. : Теис, 1995.
3. Грачева Е. Ю., Щекин Д. М. Комментарий к диссертационным исследованиям по финансовому праву. — М., 2017.
4. Иловыйский С. И. Учебник финансового права. — Одесса, 1904.
5. Ильинов О. А. Правовые основы ответственности за совершение налоговых правонарушений в условиях реформы налогового администрирования : дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2007.
6. Карасева М. В. Финансовое право. Общая часть. — М. : Юристъ, 2004.
7. Карасева М. В. Финансовое право. Общая часть : учебник. — М. : Юристъ, 2000.
8. Кузмичева Г. А., Калинина Л. А. Административная ответственность. — М. : Юриспруденция, 2000.
9. Лейст О. Э. Санкции и ответственность по советскому праву. — М. : Изд-во МГУ, 1981.
10. Липинский Д. А. Проблемы юридической ответственности. — СПб., 2003.
11. Сердцев А. Н. Ответственность за нарушение налогового законодательства (современное состояние проблемы) : дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2003.
12. Серков П. П. Административная ответственность в российском праве: современное осмысление и новые подходы. — М. : Норма, Инфра-М, 2012.
13. Тихомиров Ю. А. Административное право и процесс : полный курс. — 2-е изд. — М. : Юстицинформ, 2005.
14. Хаменушко И. В. О правовой природе финансовых санкций // Юридический мир. — 1997. — № 1. — С. 46–50.
15. Хачатуров Р. Л., Ягутян Р. Г. Юридическая ответственность. — Тольятти : Акцент, 1995.
16. Хохлов В. А. Гражданско-правовая ответственность за нарушение договора. — Тольятти : Изд-во ТолПИ, 1997.

Материал поступил в редакцию 1 марта 2020 г.

<sup>16</sup> Цит. по: Грачева Е. Ю., Щекин Д. М. Комментарий к диссертационным исследованиям по финансовому праву. М., 2017. С. 556, 557.

<sup>17</sup> Серков П. П. Указ. соч. С. 396.

**REFERENCES (TRANSLITERATION)**

1. Agapov A. B. Administrativnaya otvetstvennost'. — M. : Statut. 2000.
2. Gracheva E. Yu., Kufakova N. A., Pepelyaev S. G. Finansovoe pravo Rossii : uchebnik dlya studentov vuzov i prakt. rabotnikov finansovyh uchrezhdenij. — M. : Teis, 1995.
3. Gracheva E. Yu., Shchekin D. M. Kommentarij k dissertacionnym issledovaniyam po finansovomu pravu. — M., 2017.
4. Ilovajskij S. I. Uchebnik finansovogo prava. — Odessa, 1904.
5. Il'inov O. A. Pravovye osnovy otvetstvennosti za sovershenie nalogovyh pravonarushenij v usloviyah reformy nalogovogo administrirovaniya : dis. ... kand. jurid. nauk. — M., 2007.
6. Karaseva M. V. Finansovoe pravo. Obshchaya chast'. — M. : Yurist", 2004.
7. Karaseva M. V. Finansovoe pravo. Obshchaya chast' : uchebnik. — M. : Yurist", 2000.
8. Kuzmicheva G. A., Kalinina L. A. Administrativnaya otvetstvennost'. — M. : Yurisprudenciya, 2000.
9. Lejst O. E. Sankcii i otvetstvennost' po sovetskomu pravu. — M. : Izd-vo MGU, 1981.
10. Lipinskij D. A. Problemy juridicheskoj otvetstvennosti. — SPb., 2003.
11. Serdcev A. N. Otvetstvennost' za narushenie nalogovogo zakonodatel'stva (sovremennoe sostoyanie problemy) : dis. ... kand. jurid. nauk. — M., 2003.
12. Serkov P. P. Administrativnaya otvetstvennost' v rossijskom prave: sovremennoe osmyslenie i novye podhody. — M. : Norma, Infra-M, 2012.
13. Tihomirov Yu. A. Administrativnoe pravo i process : polnyj kurs. — 2-e izd. — M. : Yusticinform, 2005.
14. Hamenushko I. V. O pravovoj prirode finansovyh sankcij // Yuridicheskij mir. — 1997. — № 1. — S. 46–50.
15. Hachaturov R. L., Yagutyan R. G. Yuridicheskaya otvetstvennost'. — Tol'yatti : Akcent, 1995.
16. Hohlov V. A. Grazhdansko-pravovaya otvetstvennost' za narushenie dogovora. — Tol'yatti : Izd-vo TolPI, 1997.