

В. А. Кинсбургская



ОТВЕТСТВЕННОСТЬ
ЗА НАРУШЕНИЕ
ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА
О НАЛОГАХ И СБОРАХ

ЮСТИЦ  ИНФОРМ

Вероника Андреевна Кинсбургская
Ответственность за нарушение
законодательства о налогах и сборах

Текст предоставлен правообладателем
http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=8225338

*Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах / В. А. Кинсбургская:
Юстицинформ; Москва; 2013
ISBN 978-5-7205-1193-7*

Аннотация

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 правосстановительной 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.

Содержание

Введение	4
Глава 1	6
§ 1. Теоретические основы применения государственного принуждения в сфере налогообложения	6
§ 2. Система мер государственного принуждения в сфере налогообложения	15
§ 3. Юридическая ответственность как вид государственного принуждения в сфере налогообложения	30
Конец ознакомительного фрагмента.	37

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 – налогообязанные лица) 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 налогообязанным лицам 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 налогооб-

ложения, 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 РФ¹ (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 правонарушениях² (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 РФ³ (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 правосстановительной и карательной юридической ответственности, применяемой к налогоплательщикам, плательщикам сборов, налоговым агентам и их должностным лицам за нарушение ими норм законодательства о налогах и сборах.

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

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

³ 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, умонастроения, 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»⁴.

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

⁴ См.: *AllaiM. L'Impotsur le Capital // Droit social. 1966. № 29. P. 489. Цит. по: Парыгина В. А. Понятие и функции налогообложения // Современное право. 2006. № 10.*

неправомерных актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц. При этом 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. Причем 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 мне-

нию 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 агентам 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) принуждение⁵ в зависимости от цели исследования может рассматриваться как универсальный метод правового регулирования, присущий 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 права⁶.

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

⁵ Далее по тексту работы термин «государственное принуждение» означает именно правомерное государственное принуждение.

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

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.

Конституционный Суд РФ в постановлении от 17 декабря 1996 г. № 20-П⁷ 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 права⁸. 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 налогово-правового 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 характер⁹. 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»¹⁰, 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

⁷ 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.

⁸ См.: Кучерявенко Н. П. Налоговые процедуры: правовая природа и классификация. Монография. Киев: Правоваедність, 2009. С. 18.

⁹ 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.

¹⁰ Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1991. № 15. Ст. 492.

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 налогообложения) 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)¹¹. 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, сохра-

¹¹ 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.

нять 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 изначально конфликтность налоговых отношений, возникающих по поводу отчуждения имущества частного субъекта в пользу государства на началах безвозмездности, безвозвратности и при отсутствии заинтересованности со стороны налогоплательщика, предопределяет то обстоятельство, что возможность применения государственного принуждения как сущностная черта любой нормы права в сфере налогообложения приобретает безусловный характер, реализуемый в жестких, однозначных формах¹². 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 урегулиро-

¹² См.: Кучерявенко Н. П. Указ. соч. С. 42.

вания 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 первоначально 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 противоправным 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 интересы¹³.

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.¹⁴).

При этом, придерживаясь позиции Г. М. Лановой¹⁵, считаем, что государственное принуждение следует рассматривать в единстве двух компонентов: *статического*, выра-

¹³ 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).

¹⁴ См.: Кучерявенко Н. П. Указ. соч. С. 102.

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

женного 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 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 интересов¹⁶. 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-П¹⁷ 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 доход¹⁸.

¹⁶ 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.

¹⁷ 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.

¹⁸ 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.

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 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, правосстановительных, 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 организационном¹⁹.

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 союза²⁰ (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»²¹ (полностью вступил в силу с 1 октября 2011 г.); Кодекс РФ об административных правонарушениях; Уголовный кодекс РФ; Уголовно-процессуальный кодекс РФ²² (далее – УПК РФ); Арбитражный процессуальный кодекс РФ²³ (далее – АПК РФ); Гражданский процессуальный кодекс РФ²⁴ (далее – ГПК РФ); Федеральный закон от 2 октября 2007 г. № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве»²⁵. 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 рас-

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

²⁰ 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.

²¹ Российская газета. 2010. 29 ноября.

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

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

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

²⁵ Собрание законодательства Российской Федерации. 2007. № 41. Ст. 4849.

смотрению дел, 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 налого-

вое правонарушение, однако некоторые из этих мер могут быть применены в отсутствие объективного факта правонарушения, при наличии обстоятельств, свидетельствующих только о возможном 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 мер²⁶, или в зависимости от характера мер²⁷. 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 производств²⁸. 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 предна-

²⁶ 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.

²⁷ См.: *Кучеров И. И., Кикина А. Ю.* Указ. соч. С. 53–56.

²⁸ 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).

значения, 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 ответственностью) меры предупредительные, пресекательные, обеспечительные и правовосстановительные.

Предупредительные меры нацелены на предупреждение совершения нарушений законодательства о налогах и сборах, а также создание условий для эффективного и беспрепятственного осуществления налоговыми органами своих контрольных функций (в частности, получения необходимой налоговым органам информации и сбора доказательств противоправного поведения налогоплательщиков), применяются налоговыми органами к налогоплательщикам, плательщикам сборов, налоговым агентам и лицам, обязанным содействовать налоговому администрированию.

К данным мерам относятся:

- допрос свидетелей (подп. 4, 12 и. 1 ст. 31, ст. 90 НК РФ);
- осмотр (обследование) используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий (подп. 6 и. 1 ст. 31, ст. 91 НК РФ);
- осмотр документов и предметов, принадлежащих налогоплательщику (ст. 92 НК РФ);
- инвентаризация имущества, принадлежащего налогоплательщику (подп. 6 и. 1 ст. 31 НК РФ; Положение о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке, утвержденное совместным Приказом Минфина России № 20н, МНС России № ГБ-3-04/39 от 10 марта 1999 г.²⁹);
- истребование документов:
 - а) у проверяемого налогоплательщика (ст. 93 НК РФ);
 - б) у контрагента или иного лица, располагающего документами (информацией), касающимися проверяемого налогоплательщика (ст. 93.1 НК РФ);
 - в) у банков – документы, подтверждающие факт списания со счетов налогоплательщиков либо с корреспондентских счетов банков сумм налогов (сборов), пеней и штрафов и перечисления этих сумм в бюджет, т. е. документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков либо инкассовых поручений налоговых органов о списании со счетов налогоплательщиков сумм налогов (сборов), пеней и штрафов (подп. 10 и. 1 ст. 31, абз. 4 и. 7 ст. 45 НК РФ);
- выемка документов и предметов (подп. 3 и. 1 ст. 31, ст. 94 НК РФ);
- предъявление налогоплательщику требования об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контроль за исполнением этого требования (подп. 8 и. 1 ст. 31 НК РФ).

Пресекательные меры применяются исключительно к налогоплательщикам в случаях, когда необходимо принудительно прекратить противоправное поведение этих лиц и предотвратить возможные вредные последствия такого поведения.

К данным мерам относятся:

- доначисление налогов в случае применения нерыночных цен в сделках между взаимозависимыми лицами (ст. 105.17 раздела У.1 НК РФ), а также в иных случаях, указанных в и. 2 ст. 40 НК РФ (товарообменные (бартерные) операции; внешнеторговые сделки; отклонение цены по сделке более чем на 20 % в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам,

²⁹ Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 1999. № 27.

работам, услугам в пределах непродолжительного периода времени), либо в случае юридической переквалификации сделки (подп. 3 и 2 ст. 45 НК РФ);

- досрочное прекращение действия отсрочки или рассрочки по уплате налогов (сборов), пеней и штрафов либо действия инвестиционного налогового кредита (ст. 68 НК РФ).

Доначисление налогов (и взыскание на основании этого финансовой санкции в виде пени на сумму доначисленных платежей) как мера принуждения имеет ярко выраженную пресекательную направленность, поскольку применяется только в тех случаях и к тем налогоплательщикам, в отношении которых существует наиболее высокая вероятность предполагать наличие признаков недобросовестности. В соответствии с НК РФ данная мера может быть применена налоговым органом для пресечения недобросовестного поведения организации или индивидуального предпринимателя, выражающегося в заключении мнимых или притворных сделок либо в совершении экономически неоправданных операций в интересах третьих лиц посредством использования нерыночных цен.

Изменение срока уплаты налогов (сборов), пеней и штрафов представляет собой меру «амнистирующего» характера, призванную облегчить положение налогоплательщика (плательщика сборов) в случае, когда по объективным причинам он оказывается не в состоянии уплатить в полном объеме в надлежащие сроки причитающиеся с него суммы обязательных платежей. Причем особое предназначение данной меры обуславливает тот факт, что она применяется исключительно к добросовестному налогоплательщику (на это прямо указывает и. 1 ст. 62 НК РФ) и только при наличии оснований, предусмотренных и. 2 ст. 64, и. 1, 2 ст. 64.1, и. 1 ст. 67 НК РФ.

Конкретными разновидностями мер, связанных с изменением срока уплаты налоговых платежей, в настоящее время являются отсрочка или рассрочка по уплате налогов (сборов), пеней и штрафов, а также инвестиционный налоговый кредит. В зависимости от вида налогового платежа, об изменении срока уплаты которого ходатайствует заинтересованное лицо, решение о применении таких мер могут принимать как налоговые органы, так и иные государственные органы: финансовые органы регионального или муниципального уровня; таможенные органы; судебные и иные органы (должностные лица), уполномоченные, согласно главе 25.3 НК РФ, совершать юридически значимые действия, за которые подлежит уплате государственная пошлина; Правительство РФ; Министр финансов РФ.

В случае нарушения заинтересованным лицом условий предоставления отсрочки, рассрочки или инвестиционного налогового кредита действие отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита может быть досрочно прекращено по решению того государственного органа, который принимал решение об изменении срока исполнения обязанности по уплате налоговых платежей. Более того, нарушение налогоплательщиком (плательщиком сборов) взятых на себя обязательств в дальнейшем может послужить обстоятельством, препятствующим изменению срока уплаты налогов (сборов), пеней и штрафов. Согласно подп. 4 и. 1 ст. 62 НК РФ, отсрочку, рассрочку или инвестиционный налоговый кредит не сможет получить тот налогоплательщик, который в течение трех предыдущих лет уже воспользовался данным правом и нарушил взятые на себя обязательства.

Обеспечительные меры применяются налоговыми органами в рамках налоговых процедур, связанных с принудительным исполнением обязанности по уплате налогов или сборов. От мер пресекательного характера меры обеспечения отличаются тем, что не только прекращают противоправное поведение налогоплательщика и предотвращают его вредные последствия, но также обеспечивают потенциальную возможность возмещения причиненного государству ущерба путем взыскания соответствующих сумм за счет имущества налогоплательщика³⁰. Использование таких мер, в конечном счете, нацелено на создание

³⁰ См.: Кучеров И. И., Кикин А. Ю. Указ. соч. С. 83.

условий для взыскания с частного субъекта причитающихся с него сумм налогов (сборов), пеней и штрафов и сопровождается ограничениями имущественного характера.

В данной группе мер можно выделить две подгруппы:

1. меры обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, предусмотренные главой 11 НК РФ;

2. меры обеспечения исполнения решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения), предусмотренные ст. 101 НК РФ.

1. В главе 11 НК РФ перечислены различные способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, однако принудительным характером обладают не все из них. Такие способы обеспечения, как залог имущества и поручительство, не могут рассматриваться в качестве принудительных мер, поскольку они имеют гражданско-правовую природу и их применение, согласно п. 2 ст. 73, п. 2 ст. 74 НК РФ, основывается на договорных отношениях сторон. Механизм реализации этих мер предусмотрен нормами гражданского законодательства, за исключением некоторых особенностей (в части субъектов соответствующих договорных отношений и состава имущества, которое может выступать в качестве залога).

С учетом этого к *принудительным мерам обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов*, по нашему мнению, относятся только:

- приостановление операций по счетам в банках, а также переводов электронных денежных средств налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов) – организаций, индивидуальных предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, и адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты (ст. 76 НК РФ);

- арест имущества налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) – организации (ст. 77 НК РФ).

Эти меры не имеют аналогов в гражданском законодательстве и, кроме того, существенно отличаются от иных мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов или сборов, поскольку ими обеспечивается не добровольное исполнение налоговой обязанности, а стадия ее принудительного исполнения (взыскание налога или сбора)³¹. Применяются они тогда, когда уже совершено правонарушение³² (т. е. имеет место объективный факт совершения правонарушения), заключающееся в неуплате налога в законодательно установленный срок либо (если речь идет о приостановлении операций по счетам в банке или переводов электронных денежных средств) – в непредставлении налоговой декларации в течение 10 дней по истечении установленного законом срока. Из этого следует вывод о двойственной природе данных мер налогово-правового принуждения. По сути, они имеют не только обеспечительную, но и пресекательную направленность, так как означают применение к налогоплательщику имущественных ограничений в целях прекращения его противоправного поведения. В связи с этим, по нашему мнению, указанную группу принудительных мер вернее было бы именовать ***обеспечительно-пресекательные меры***.

2. Возможность применения мер обеспечения исполнения решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения предусмотрена ст. 101 НК РФ (в ред. Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ³³) и введена в действие с 1 января 2007 г.

³¹ См.: Стрельников В. В. Правовой режим пени в налоговом праве: Учеб, пособие/под ред. С. Г. Пепеляева. С. 24; Имыкшенова Е. А. Обеспечение исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов по налоговому законодательству Российской Федерации: Автореф. дис... канд. юрид. наук. Тюмень, 2004. С. 15.

³² См.: Лукьянов В. В. Правовые основы исполнения обязанности по уплате налогов: Автореф. дис... канд. юрид. наук. Саратов, 2006. С. 20.

³³ Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового

Согласно и. 10 ст. 101 НК РФ, после вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения) руководитель налогового органа или его заместитель вправе принять обеспечительные меры, направленные на обеспечение возможности исполнения указанного решения, если есть достаточные основания полагать, что непринятие этих мер может затруднить или вообще сделать невозможным в дальнейшем исполнение такого решения (в части взыскания недоимок, пеней и штрафов). При этом логический анализ положений и. и. 10–12 ст. 101 НК РФ, регламентирующих применение этих мер, позволяет заключить, что они могут быть применены не к любым участникам налоговых правоотношений, в отношении которых налоговым органом вынесено решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения), а только к тем налогоплательщикам, которые совершили правонарушение, повлекшее недоплату в бюджет сумм налогов или сборов, в связи с чем налоговым органом на этих лиц возложена обязанность уплатить недоимку, а также имущественные санкции в виде пеней и штрафов.

По общему правилу, согласно и. 10 ст. 101 НК РФ, в качестве мер обеспечения исполнения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения могут выступать:

1) запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика без согласия налогового органа;

2) приостановление операций по счетам в банке (в порядке, установленном ст. 76 НК РФ). Данная мера может быть применена налоговым органом только после наложения запрета на отчуждение имущества в случае, если совокупная стоимость такого имущества по данным бухгалтерского учета меньше общей суммы недоимки, пеней и штрафов, подлежащей уплате на основании решения налогового органа. Таким образом, приостановление операций по счетам в банке как мера обеспечения исполнения решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения допускается только в части разницы между общей суммой недоимки, пеней и штрафов, указанной в решении налогового органа, и стоимостью имущества, в отношении которого был введен запрет на отчуждение в соответствии с подп. 1 и. 10 ст. 101 НК РФ.

Однако по просьбе лица, в отношении которого было вынесено решение о принятии обеспечительных мер, налоговый орган вправе заменить избранные им меры на иные:

1) банковскую гарантию, подтверждающую, что банк обязуется уплатить указанную в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения сумму недоимки, пени и штрафы в случае неуплаты принципалом (налогоплательщиком) этих сумм в установленный налоговым органом срок;

2) залог ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, или залог иного имущества (оформленный в порядке, предусмотренном ст. 73 НК РФ);

3) поручительство третьего лица (оформленное в порядке, предусмотренном ст. 74 НК РФ).

По нашему мнению, три вышеназванные меры обеспечения, в том числе залог ценных бумаг и поручительство, в данном случае имеют принудительный характер, поскольку применяются, хотя и по просьбе налогоплательщика, но как альтернатива иным принудительным мерам, указанным в и. 10 ст. 101 НК РФ, и лишь по усмотрению налогового органа (за исключением случая, описанного в подп. 12 ст. 101 НК РФ, когда налоговый орган не вправе отказать налогоплательщику в замене обеспечительных мер).

Правовосстановительные меры применяются налоговыми органами к налогоплательщикам для того, чтобы восстановить государство в имущественных правах в части недополученных денежных средств, которые должны были быть перечислены в бюджет в установленный законодательством о налогах и сборах срок, а также компенсировать тот имущественный ущерб, который был причинен государству в результате несвоевременного перечисления этих средств.

К правовосстановительным мерам относятся:

- взыскание недоимки;
- взыскание пени за неуплату (неперечисление) налогов (авансовых платежей, сборов);
- зачет суммы излишне уплаченных (излишне взысканных) налогов (сборов), пеней и штрафов в счет погашения недоимки по иным налогам (сборам), задолженности по пеням и штрафам или в счет предстоящих платежей по этому или иным налогам.

Отметим ключевые моменты, касающиеся применения этих мер.

Во-первых, речь идет исключительно о внесудебном порядке взыскания недоимок по налогам и сборам, т. е. о взыскании недоимок на основании решения налогового органа. Согласно НК РФ, в отношении налогоплательщиков – организаций и индивидуальных предпринимателей по общему правилу применяется внесудебный порядок взыскания недоимок, пеней и штрафов за счет денежных средств на счетах налогоплательщиков в банке или за счет иного имущества этих лиц (ст. ст. 46, 47 НК РФ). Это означает, что по решению уполномоченного государственного органа в рамках единого налогового производства с налогоплательщика в безакцептном порядке взыскиваются как недоимка, так и имущественные санкции – пени и штрафы. Однако при невозможности безакцептного взыскания налоговой задолженности с организации или индивидуального предпринимателя (в частности, в случаях, описанных в и. 2 ст. 45 НК РФ) налоговый орган обращается с соответствующим иском в арбитражный суд. Очевидно, что в такой ситуации реализуется уже арбитражно-процессуальный механизм взыскания налоговых платежей, который не может рассматриваться в контексте налогово-процессуального принуждения. За пределами регулирования законодательства о налогах и сборах оказываются также процедуры взыскания недоимок, пеней и штрафов с физического лица, не имеющего статуса индивидуального предпринимателя, поскольку, согласно ст. 48 НК РФ, взыскание налоговой задолженности с этой категории лиц осуществляется исключительно в судебном порядке (в рамках гражданско-процессуального производства).

Во-вторых, такая мера государственного принуждения, как взыскание пени, предусмотренной и. 2 ст. 57, ст. 75 НК РФ на случай несвоевременной уплаты или перечисления налога (авансового платежа, сбора), качественно отличается от иных правовосстановительных мер, поскольку отвечает всем признакам юридической ответственности. По нашему мнению, это санкция финансовой ответственности – самостоятельного вида юридической ответственности (подробнее см. в главе 2 настоящей работы). С учетом этого в дальнейшем пеня будет рассматриваться именно в качестве меры правовосстановительной юридической ответственности, применяемой к налогоплательщикам за нарушение законодательства о налогах и сборах.

В-третьих, необходимо учитывать особенности механизма зачета излишне уплаченных налогов (сборов), пеней и штрафов. Зачет суммы излишне уплаченных налогов (сборов), пеней и штрафов в счет погашения недоимки по иным налогам (сборам), задолженности по пеням и штрафам производится налоговым органом самостоятельно (п. 5 ст. 78 НК РФ), т. е. не требуется волеизъявления налогоплательщика об осуществлении зачета. Напротив, зачет суммы излишне уплаченных налогов (сборов), пеней и штрафов в счет предстоящих платежей по этому или иным налогам производится налоговым органом исключительно на основании письменного заявления налогоплательщика (п. 4 ст. 78 НК РФ). Соответ-

ственно, в этом случае зачет представляет собой меру добровольно-принудительного характера, в связи с чем лишь условно может быть отнесен к мерам принудительного характера.

С учетом вышеизложенного, по нашему мнению, к правосстановительным мерам налогого во-правового принуждения относятся только:

1) взыскание недоимок по налогам и сборам во внесудебном порядке (на основании решения налогового органа);

2) зачет сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов (сборов), пеней и штрафов в счет погашения *недоимки по иным налогам (сборам), задолженности по пеням и штрафам*, что предполагает отчуждение части имущества налогоплательщика по решению налогового органа в пользу государства и позволяет тем самым компенсировать имущественный ущерб последнего, причиненный несвоевременной уплатой налогов (сборов).

Специфика юрисдикционного механизма, применяемого в случае нарушения законодательства о налогах и сборах, состоит в том, что споры, связанные с исполнением налоговой обязанности, могут перейти из сферы сугубо налогого во-правового регулирования в плоскость их разрешения в рамках гражданского или арбитражного (в зависимости от правового статуса налогоплательщика), административного либо уголовного судопроизводства.

Возбуждение гражданского или арбитражного процесса связано с наличием между налогоплательщиком и налоговым органом спора, обусловленного, как правило, несогласием налогоплательщика с решением о привлечении его к ответственности за совершение налогового правонарушения и взысканием на основании этого решения недоимок, пеней и штрафов.

В рамках гражданского или арбитражного процесса возможно применение принудительных мер в отношении обеих сторон спора. Так, нормы арбитражного процессуального законодательства предусматривают возможность применения к должнику по заявлению налогового органа обеспечительных мер – срочных временных мер, направленных на обеспечение иска. В соответствии с ч. 2 ст. 90 АПК РФ обеспечительные меры допускаются на любой стадии арбитражного процесса, если непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным исполнение судебного акта, а также в целях предотвращения причинения значительного ущерба заявителю (государству). В делах, возбужденных по искам налоговых органов о взыскании недоимок по налогам и сборам, а также соответствующих пеней и штрафов, обеспечительной мерой вполне может выступать наложение ареста на денежные средства или иное имущество, принадлежащее ответчику (налогоплательщику) и находящееся у него или других лиц. Причем применение указанной меры в отношении организации или индивидуального предпринимателя необходимо только в том случае, когда приостановление операций по счетам в банке или арест имущества не были наложены на налогоплательщика по решению налогового органа в соответствии с нормами НК РФ.

В гражданском процессе аналогичные обеспечительные меры могут быть применены в отношении должника – физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем (ст. 139, и. 1 ч. 1 ст. 140 ГПК РФ).

Обеспечительные меры направлены на защиту имущественных прав государства, от лица которого в суде по иску о взыскании недоимок по налогам и сборам, пеней и штрафов выступают налоговые органы. Между тем в целях установления баланса публичного и частного интересов суд может (и должен при наличии оснований) применять корреспондирующие меры также к самим налоговым органам.

В связи с этим необходимо обратить внимание на порядок принудительного взыскания налоговой задолженности, начисленной налогоплательщику (плательщику сборов, налоговому агенту) – организации или индивидуальному предпринимателю по решению налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, а также на порядок обжалования такого решения, действующий с 1 января 2007 г. В соот-

ветствии с и. 9 ст. 101 НК РФ решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения вступает в силу не сразу, а по истечении 10 дней со дня вручения этого решения налогоплательщику или его представителю. В указанные 10 дней у налогоплательщика есть право обжаловать не вступившее в силу решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в вышестоящей налоговой инспекции в апелляционном порядке (и. 2 ст. 101.2 НК РФ). Апелляционная жалоба подается через налоговую инспекцию, которая приняла обжалуемое решение, для того чтобы эта инспекция была извещена, что жалоба подана и решение нельзя исполнять. Если налогоплательщиком подана апелляционная жалоба, то решение не вступает в силу, пока жалоба не будет рассмотрена в вышестоящей налоговой инспекции, на что, по общему правилу, закон отводит месяц (и. 3 ст. 140 НК РФ). После этого, если решение вышестоящей инспекции вынесено не в пользу налогоплательщика, оно вступает в законную силу и с этого момента подлежит исполнению (и. 1 ст. 101.3 НК РФ). Однако у налогоплательщика сохраняется право обжаловать вступившее в силу решение в арбитражном суде. Жалоба в арбитражный суд может быть подана в течение трех месяцев со дня вступления решения в силу (ч. 4 ст. 198 АПК РФ). С организаций или индивидуальных предпринимателей налоговая задолженность взыскивается согласно правилам ст. ст. 46, 47 НК РФ. В частности, ст. 46 НК РФ предусматривает право налоговых органов на списание сумм недоимки, пеней и штрафов с расчетного счета налогоплательщика путем выставления инкассового поручения, т. е. в **безакцептном порядке**. (Важно различать два термина: «беспорный» – в отсутствие спора, и «безакцептный» – без согласия на то налогоплательщика как владельца банковского счета, с которого осуществляется списание, а исключительно на основании инкассового поручения налогового органа.) Следовательно, получается, что даже в случае несогласия налогоплательщика с мнением вышестоящей налоговой инспекции и обжалования вступившего в силу решения в арбитражном суде (на что, заметим, налогоплательщик имеет конституционное право) недоимки, пени и штрафы все равно подлежат взысканию в безакцептном порядке. В описанной ситуации единственная возможность не допустить списание денежных средств с расчетного счета налогоплательщика – это удовлетворение арбитражным судом ходатайства налогоплательщика о применении обеспечительных мер, заключающихся в приостановлении взыскания налоговой задолженности в безакцептном порядке. Вместе с тем, согласно и. 5 ч. 1 ст. 91 АПК РФ, применение данной меры является правом, а не обязанностью суда. И с сожалением надо констатировать, что суды этим правом пользуются крайне неохотно. В итоге в настоящее время существует лишь теоретическая возможность защиты налогоплательщиком своих имущественных прав, неосуществление которой (в случае последующего признания судом недействительным решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения) может серьезно затруднить возврат налогоплательщику неправомерно взысканных с него денежных средств.

Помимо обеспечительных мер, участники гражданского и арбитражного процесса могут в некоторых случаях претерпевать меры принуждения, имеющие характер процессуальной ответственности. Например, в случае невыполнения законных требований суда, нарушения дисциплины в судебном заседании и т. д. на виновных лиц могут быть наложены судебные штрафы (ч. 9 ст. 66, ч. 2 ст. 96, ч. 2 ст. 119, ч. 5 ст. 154, ч. 4 ст. 156 АПК РФ; ст. 57, ч. 2 ст. 140, ч. 3 ст. 159, ч. 2 ст. 168 ГПК РФ).

Исполнительное производство по взысканию налоговой задолженности возбуждается судебным приставом-исполнителем на основании постановления налогового органа о взыскании недоимки, пени и штрафа за счет имущества организации или индивидуального предпринимателя либо на основании исполнительного листа, выданного налоговому органу по решению суда, и осуществляется согласно правилам Федерального закона от 2 октября 2007 г.

№ 229-ФЗ «Об исполнительном производстве». Судебный пристав-исполнитель в трехдневный срок со дня поступления к нему соответствующего исполнительного документа выносит постановление о возбуждении исполнительного производства. Если исполнительный документ впервые поступил в службу судебных приставов, то в постановлении о возбуждении исполнительного производства судебный пристав-исполнитель устанавливает срок для добровольной уплаты должником суммы налоговой задолженности, который не может превышать пять дней со дня возбуждения исполнительного производства, и уведомляет должника о принудительном исполнении требования по истечении этого срока с взысканием с должника исполнительского сбора и всех расходов по совершению исполнительных действий (ст. 30 Федерального закона «Об исполнительном производстве»), В течение срока, установленного для «добровольной» (а по сути – добровольно-принудительной) уплаты налоговой задолженности, судебный пристав-исполнитель не вправе производить какие бы то ни было исполнительные действия, а также осуществлять меры принудительного воздействия в отношении должника. Единственное исключение из указанного правила – это возможность наложения судебным приставом-исполнителем по заявлению налогового органа ареста на имущество должника в целях обеспечения исполнения решения о взыскании налоговой задолженности (ст. 80 Федерального закона «Об исполнительном производстве»),

В и. 3.2 Методических рекомендаций по организации взаимодействия налоговых органов Российской Федерации и службы судебных приставов Министерства юстиции Российской Федерации при исполнении постановлений налоговых органов о взыскании налога (сбора), а также пени за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента – организации, утвержденных совместным приказом Минюста России № 289, МНС России № БЕ-3-29/619 от 13 ноября 2003 г.³⁴ сказано, что в целях защиты прав должника и приведения действий по принудительному взысканию налоговой задолженности в соответствие с законодательством Российской Федерации после получения от службы судебных приставов копии постановления о возбуждении исполнительного производства налоговый орган (в случае если в рамках налогового производства была начата процедура безакцептного списания денежных средств со счетов должника – организации или индивидуального предпринимателя) должен принять решение о приостановлении списания денежных средств в безакцептном порядке со счетов должника (т. е. приостановить действие инкассового поручения, выставленного к счету должника) и в тот же день направить его в соответствующий банк.

Однако названные Методические рекомендации нормативного характера не имеют. В законодательстве же о налогах и сборах, равно как в подзаконных нормативных правовых актах, на сегодняшний день официально не урегулирована процедура отзыва налоговым органом инкассовых поручений, выставленных к счетам налогоплательщика, в случае, когда в отношении этого налогоплательщика судебным приставом-исполнителем возбуждено исполнительное производство по взысканию налоговой задолженности. В связи с этим неисполнение банком соответствующего документа налогового органа о приостановлении безакцептного списания денежных средств (приостановления действия инкассовых поручений, выставленных к счетам налогоплательщика-должника) может повлечь за собой излишнее взыскание налоговой задолженности (т. е. прямое нарушение права собственности, провозглашенного в Конституции РФ).

ФНС России в письме от 10 мая 2006 г. № 19-5-04/000008@ «По вопросу исполнения банком инкассовых поручений, выставляемых на счета налогоплательщиков по решениям

³⁴ Бюллетень Минюста РФ. 2004. № 1.

налоговых органов»³⁵ поясняет, что в данной ситуации налоговый орган вынужден будет обратиться для возложения ответственности за излишнее взыскание у налогоплательщика налогов (сборов), а также пеней и штрафов на соответствующий банк. Однако, по нашему мнению, этот вопрос все же должен быть урегулирован на нормативном (желательно законодательном) уровне.

По истечении установленного в постановлении о возбуждении исполнительного производства срока для «добровольного» исполнения требований налогового органа эти требования подлежат принудительному исполнению. В целом вся процедура принудительного взыскания судебным приставом-исполнителем сумм недоимки, пеней и штрафов имеет правовосстановительный характер, так как направлена на возмещение имущественного ущерба, причиненного государству в результате несвоевременного получения налогов (сборов). Вместе с тем в рамках этой процедуры можно выделить разно-функциональные принудительные меры, которые могут быть применены в отношении должника судебным приставом-исполнителем. Такие меры следует классифицировать на меры юридической ответственности (например, исполнительский сбор – это, по сути, мера административной ответственности за неисполнение должником исполнительного документа в срок, установленный для «добровольного» исполнения) и меры, не имеющие признаков юридической ответственности, в частности, обеспечительные меры (арест имущества, изъятие имущества, передача под охрану или на хранение арестованного имущества), правовосстановительные меры (принудительное обращение взыскания на имущество).

Кроме того, в случае невыполнения законных требований судебного пристава-исполнителя, иного нарушения законодательства об исполнительном производстве виновные лица могут быть привлечены к административной либо уголовной ответственности. Причем надо отметить, что меры административной ответственности, применяемые в соответствии со ст. ст. 17.14, 17.15 КоАП РФ, имеют лишь косвенное отношение к теме настоящего исследования, так как предусмотренные этими статьями правонарушения не являются нарушениями законодательства о налогах и сборах. Напротив, некоторые уголовно наказуемые деяния, совершаемые должником или его должностным лицом в рамках исполнительного производства по взысканию налоговой задолженности, по своему содержанию одновременно являются также нарушениями законодательства о налогах и сборах. Соответственно, меры ответственности за такие правонарушения могут рассматриваться в контексте мер государственного принуждения в сфере налогообложения. Например, согласно ч. 4 ст. 80 Федерального закона «Об исполнительном производстве», арест имущества должника означает запрет распоряжения имуществом, а при необходимости – также ограничение права пользования имуществом или изъятие имущества. Имущество, на которое наложен арест, передается под охрану (на хранение) должнику или членам его семьи, назначенным судебным приставом-исполнителем, либо иным лицам, с которым территориальным органом ФССП России заключен договор. Хранитель может пользоваться арестованным имуществом (если по свойствам этого имущества пользование им не приведет к его уничтожению или уменьшению его стоимости), но не вправе распоряжаться им. В случае неправомерного распоряжения арестованным имуществом хранитель подлежит уголовной ответственности. При этом в зависимости от того, кто является хранителем арестованного имущества – должник или иное лицо, действия по неправомерному распоряжению этим имуществом наказуемы в соответствии с разными статьями уголовного закона. Соккрытие в крупном размере (более 1,5 млн руб.) арестованного имущества, за счет которого должно быть произведено взыскание недоимки по налогам или сборам (за исключением сокрытия гражданином имущества,

³⁵ Документ официально опубликован не был. [Электронная версия] URL: <http://news50.info/docs/legal/textya/lawretauu.htm> (дата обращения: 24.05.2013).

предназначенного для повседневного личного пользования этим гражданином и членами его семьи), совершенное должником – индивидуальным предпринимателем или ответственным должностным лицом должника-организации, образует состав налогового преступления, наказуемого в соответствии со ст. 199.2 УК РФ. Умышленные же действия по распоряжению арестованным имуществом, совершенные иным лицом, которому поручено хранение этого имущества (но не должником или его ответственным должностным лицом), квалифицируются в соответствии с ч. 1 ст. 312 УК РФ и по своему характеру выходят за рамки налоговой преступности.

Меры административно-процессуального принуждения применяются в связи с обнаружением признаков административного правонарушения либо при достаточных основаниях предполагать наличие таких признаков в целях обеспечения производства по делу об административном правонарушении.

В случае совершения административно наказуемых нарушений законодательства о налогах и сборах, к которым, по нашему мнению, относятся правонарушения, предусмотренные ст. ст. 15.3—15.9, 15.11; 15.12; 16.2 (ч. 2) и 16.22; 19.4(ч. 1), 19.4.1, 19.5 (ч. 1), 19.6, 19.7.6 КоАП РФ, меры административно-процессуального принуждения могут быть применены к должностным лицам организаций – налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, а также к должностным лицам банков, различных регистрирующих и лицензирующих организаций, контрагентов налогоплательщиков и к контрагентам – физическим лицам.

Согласно ч. 1 ст. 23.5 КоАП РФ, должностные лица налоговых органов вправе рассматривать дела об административном правонарушении, предусмотренном, в частности, ст. 19.7.6 КоАП РФ (дела об административных правонарушениях, предусмотренных ст. ст. 15.3-15.12, 19.4 (ч. 1), 19.4.1, 19.5 (ч. 1), ст. 19.6 КоАП РФ, рассматривают судьи). Также, согласно и. 5 ч. 2 ст. 28.3, ст. 28.7 КоАП РФ, должностные лица налоговых органов вправе составлять протоколы об административном правонарушении и проводить административное расследование по делам об административных правонарушениях, предусмотренных, в частности, ст. ст. 15.3—15.9, 15.11; 19.4 (ч. 1), 19.5 (ч. 1), 19.6 КоАП РФ. При этом должностные лица налоговых органов могут применять меры административно-процессуального принуждения.

В соответствии с ч. 1 ст. 27.1 КоАП РФ в целях пресечения административного правонарушения, установления личности правонарушителя, составления протокола об административном правонарушении при невозможности его составления на месте выявления административного правонарушения, обеспечения своевременного и правильного рассмотрения дела об административном правонарушении и исполнения принятого по делу постановления уполномоченные лица вправе в пределах своих полномочий применять *меры обеспечения производства по делу об административном правонарушении*. Именно эти меры в первую очередь и следует рассматривать в качестве мер административно-процессуального принуждения³⁶. Так, в рамках административного расследования правонарушений в сфере налогообложения должностные лица налоговых органов вполне могут применить такие меры обеспечения производства по делу, как осмотр принадлежащих юридическому лицу или индивидуальному предпринимателю помещений, территорий, находящихся там вещей и документов (ст. 27.8 КоАП РФ); изъятие документов, имеющих значение доказательства по делу об административном правонарушении и обнаруженных на месте совершения административного правонарушения (ст. 27.10 КоАП РФ).

К мерам административно-процессуального принуждения также могут быть отнесены *меры непосредственного принуждения* (прямое физическое воздействие с помощью

³⁶ См.: Кучеров И. И., Кикина А. Ю. Указ. соч. С. 58.

мускульной силы человека, специальных технических средств, оружия, боевой и специальной техники). Применять такие меры вправе сотрудники полиции при выполнении возложенных на них задач по выявлению, предупреждению и пресечению преступлений и иных правонарушений.

Так, согласно и. 1 ст. 36 НК РФ, подп. 28 и. 1 ст. 13 Федерального закона от 7 февраля 2011 г. № 3-ФЗ «О полиции»³⁷, по запросам налоговых органов сотрудники полиции принимают участие в выездных налоговых проверках. Неповиновение законным требованиям сотрудников полиции, противодействие задержанию лиц, подозреваемых в совершении преступлений и административных правонарушений, могут служить основанием для применения мер непосредственного принуждения к налогообязанным лицам и их представителям. Кроме того, при наличии оснований должностные лица органов внутренних дел вправе возбудить дело об административном правонарушении, заключающемся в противодействии законным требованиям полиции (в соответствии со ст. 19.3 КоАП РФ).

Правом применения мер административно-процессуального принуждения в отношении нарушителей законодательства о налогах и сборах наделены также должностные лица иных государственных органов.

Так, согласно ст. 23.8, ч. 1 ст. 28.3 КоАП РФ, правом составлять протоколы и рассматривать дела о нарушениях таможенных правил, в частности, о нарушениях, предусмотренных ст. ст. 16.2 (ч. 2), 16.22 КоАП РФ, наделены таможенные органы. Согласно и. 1 ч. 2 ст. 28.3 КоАП РФ, правом составлять протоколы по делам об административных правонарушениях, предусмотренных, в частности, ст. ст. 15.12, 19.3—19.6 КоАП РФ, наделены органы внутренних дел. Согласно и. 64 ч. 1 ст. 28.3 КоАП РФ, правом составлять протоколы по делу об административном правонарушении, предусмотренном ст. 15.12 КоАП РФ, наделены должностные лица органов, осуществляющих государственный контроль за производством и оборотом этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции

(в настоящее время это Федеральная служба по регулированию алкогольного рынка, которая является правопреемником ряда федеральных органов исполнительной власти, в частности, налоговых органов, в отношении всех обязательств в сфере производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции³⁸). Должностные лица указанных государственных органов вправе в рамках производства по делу об административном правонарушении применять к нарушителям меры административно-процессуального принуждения.

Меры уголовно-процессуального принуждения реализуются органом дознания, следователем, прокурором, судом в целях устранения действительных или возможных препятствий, возникающих в процессе возбуждения, предварительного расследования и судебного рассмотрения уголовных дел. По общему правилу данные меры применяются к физическим лицам, являющимся участниками уголовного судопроизводства (подозреваемый, обвиняемый, потерпевший, свидетели и др.), но некоторые из мер могут применяться к лицам, не являющимся участниками уголовного судопроизводства (например, наложение ареста на имущество в соответствии с ч. 3 ст. 115 УПК РФ).

Специалисты по уголовно-процессуальному праву предлагают различные классификации мер уголовно-процессуального принуждения.

По нашему мнению, меры уголовно-процессуального принуждения следует классифицировать в зависимости от их характера на меры уголовно-процессуальной ответственности (например, штрафы за нарушение порядка в судебном заседании) и меры, не имею-

³⁷ Российская газета. 2011.8 февр.; 2011. 10 февр.

³⁸ Пункт 5.3.8 Положения о Федеральной службе по регулированию алкогольного рынка (утв. Постановлением Правительства РФ от 24 февраля 2009 г. № 154) // Собрание законодательства Российской Федерации. 2009. № 9. Ст. 1119.

щие признаков юридической ответственности, к которым относятся меры предупреждения, меры пресечения и меры обеспечения³⁹. При этом среди мер обеспечения можно выделить две подгруппы: меры обеспечения доказательств по уголовному делу (например, привод на допрос) и меры обеспечения дальнейшей реализации имущественных прав потерпевшего или государства (например, наложение ареста на имущество в целях обеспечения возмещения причиненного преступлением ущерба в части гражданского иска либо в целях реализации такой меры процессуального принуждения, как конфискация в соответствии со ст. 104.1 УК РФ). Кроме того, ряд мер уголовно-процессуального принуждения, на наш взгляд, имеют неоднородную природу: предупредительно-пресекательную (например, задержание подозреваемого, временное отстранение от должности подозреваемого или обвиняемого), предупредительно-обеспечительную (меры пресечения, предусмотренные главой 13 УПК РФ), предупредительно-пресекаательно-обеспечительную (например, обыски выемка оружия, которое может быть использовано для продолжения преступной деятельности или совершения действий, препятствующих установлению обстоятельств уголовного дела).

К числу налоговых преступлений, совершенных налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами или их должностными лицами, по нашему мнению, относятся преступления, предусмотренные ст. ст. 171.1, 194, 198–199.2 УК РФ. Расследование этих преступлений до 31 декабря 2010 г. относилось к подследственности органов внутренних дел, но с 1 января 2011 г. расследование преступлений, предусмотренных ст. ст. 198–199.2 УК РФ, отнесено к подследственности Следственного комитета РФ. Избрание же ряда мер уголовно-процессуального принуждения отнесено к компетенции суда и прокуратуры (ст. ст. 97 и 111 УПК РФ). Данные государственные органы уполномочены применять меры уголовно-процессуального принуждения к лицам, подозреваемым и обвиняемым в совершении налоговых преступлений. В частности, учитывая, что налоговые преступления всегда влекут значительный имущественный ущерб для государства, в ходе их расследования вполне оправданным видится применение в отношении правонарушителей такой предупредительно-обеспечительной меры имущественного характера, как залог (ст. 106 УПК РФ).

В заключение считаем необходимым акцентировать внимание на вопросе о том, какие обстоятельства являются основаниями применения мер процессуального принуждения в административном и уголовном судопроизводстве. Это обстоятельства, которые выражаются в неправомерном поведении или достоверно подтверждаемой возможности такого поведения со стороны участников соответствующего процесса. Причем принципиально важно, что наличие признаков правонарушения (обнаружение признаков правонарушения или достаточные основания предполагать наличие таких признаков) и возникшее в связи с этим административное или уголовное правоотношение представляют собой не основание, а лишь предпосылку (или необходимое условие) для применения мер процессуального принуждения. Помимо этого, должно быть установлено наличие одного из следующих обстоятельств: невыполнение процессуальных обязанностей, продолжение противоправной деятельности, реальная возможность совершения новых правонарушений, необходимость обеспечения производства по делу, невозможность иным способом выполнить конкретные процессуальные действия и др.⁴⁰

³⁹ См.: Кудин Ф. М. Принуждение в уголовном судопроизводстве. Красноярск: Изд-во Красноярского университета, 1985. С. 41–43, 73.

⁴⁰ См. подробнее: Бахрах Д. Н. Административно-процессуальное принуждение//ИВУЗ. Правоведение. 1989. № 4. С. 59–64.

§ 3. Юридическая ответственность как вид государственного принуждения в сфере налогообложения

Юридическая ответственность представляет собой особый вид государственного принуждения. Цели и задачи настоящей работы предопределяют необходимость выявления основных отличий и системных взаимосвязей юридической ответственности с иными видами государственного принуждения; определение места юридической ответственности в системе мер государственного принуждения в сфере налогообложения; установление видов юридической ответственности, применяемых к налогоплательщикам, плательщикам сборов, налоговым агентам и их должностным лицам.

Тема юридической ответственности является одной из наиболее дискуссионных в российской правовой науке. Так, на сегодняшний день не только не существует единообразного понимания категории «юридическая ответственность», но и отсутствует господствующее мнение по основополагающим теоретическим и практическим вопросам применения юридической ответственности (ее содержания, целевого и функционального предназначения, роли в механизме правового регулирования). Кроме того, существует проблема соотношения юридической ответственности как родового понятия с отдельными ее видами. В результате общая теория права не в полной мере использует достижения отраслевых наук в области исследования юридической ответственности. И, напротив, проблемы, имеющие узкоотраслевое значение, выносятся на обсуждение на общетеоретическом уровне, а определение понятия юридической ответственности строится как комбинация признаков ответственности, характерных для отдельных отраслевых наук, при этом сами эти признаки могут плохо сочетаться друг с другом. Безусловно, данные обстоятельства существенно затрудняют формирование целостного представления о категории юридической ответственности, в частности, препятствуют определению понятия юридической ответственности, которое было бы в равной мере применимо ко всем ее видам.

В российской юридической науке можно выделить две диаметрально противоположные концепции юридической ответственности. Господствующей является концепция, согласно которой юридическая ответственность понимается только в негативном (ретроспективном) аспекте – как реакция государства на совершенное правонарушение. Однако некоторые юристы трактуют юридическую ответственность с более широких социальных и философских позиций и выделяют в ней, помимо негативной (ретроспективной), также позитивную (перспективную) составляющую.

В целях обоснования авторской точки зрения на вопрос о содержании юридической ответственности считаем необходимым более подробно рассмотреть обе вышеуказанные концепции.

Представители «традиционного» негативного (ретроспективного) понимания юридической ответственности связывают возникновение юридической ответственности исключительно с противоправным поведением (правонарушением), которое влечет за собой со стороны государства принудительное воздействие на правонарушителя и его наказание. Правомерные действия субъектов в содержание юридической ответственности при этом не включаются.

Большинство ученых (в том числе и тех, которые придерживаются «широкого», двухаспектного понимания юридической ответственности)⁴¹, указывают на то, что основными

⁴¹ См., например: Иоффе О. С., Шаргородский М. Д. Вопросы теории права. М.: Юрид. лит., 1961. С. 314–317; Фарук-

элементами содержания юридической ответственности в ее негативном (ретроспективном) аспекте являются:

1) неразрывная связь юридической ответственности с государственным принуждением (меры юридической ответственности опираются на государственное принуждение, представляют собой его специфическую разновидность, при этом не всякая мера государственного принуждения может быть отнесена к категории мер юридической ответственности);

2) юридическое (от имени государства) осуждение лица за совершенное им правонарушение;

3) возложение на правонарушителя новой (дополнительной) обязанности, возникающей из юридического факта правонарушения и заключающейся в отрицательных последствиях в виде лишений (правоограничений) личного, имущественного или организационного характера.

В то же время существует точка зрения, в соответствии с которой юридическая ответственность фактически приравнивается к принудительному исполнению обязанности. Так, С. Н. Братусь в отношении гражданско-правовой ответственности указывал, что принуждение к соблюдению неисполненной обязанности, даже если оно не влечет никаких невыгодных имущественных последствий для правонарушителя, будучи государственным осуждением правонарушителя, является для него своеобразным лишением⁴². Ключевым моментом концепции С. Н. Братуся выступают примат исполнения обязанности и обеспечительная роль, которую ученый отводит в этом вопросе государственному принуждению. По мнению С. Н. Братуся, юридическая ответственность – это лишь та черта обязанности, которая появляется в случае, если обязанность не исполняется лицом добровольно. Иными словами, это та же обязанность, только исполняемая на основе государственного принуждения⁴³. С содержательной точки зрения С. Н. Братусь допускает возникновение вследствие правонарушения новой обязанности (если обеспечить исполнение нарушенной обязанности невозможно), однако главный акцент в понимании юридической ответственности все же ставит на действительное исполнение основной (нарушенной) обязанности⁴⁴.

Сложно согласиться с точкой зрения авторов, которые отождествляют юридическую ответственность с государственным принуждением к исполнению нарушенной обязанности. Как справедливо замечает по этому поводу Н. С. Малеин, любая норма права обеспечивается государственным принуждением, однако из этого вовсе не следует, что все нормы права представляют собой институт ответственности. В противном случае произошло бы отождествление правового регулирования в целом и юридической ответственности как одного из его институтов⁴⁵. Отсюда можно заключить, что принудительное исполнение нарушенной обязанности само по себе (при отсутствии для правонарушителя дополнительных негативных последствий правового характера) юридической ответственностью не является. Юридическая ответственность как следствие неисполнения обязанности выражается для правонарушителя в определенных лишениях личного, имущественного или организационного характера. Иными словами, означает возложение на правонарушителя новой обязанности, которой не существовало ранее, до совершения правонарушения. По нашему мнению,

*и*ишМ. Х. Вопросы общей теории юридической ответственности // Правоведение. 1969. № 4. С. 28, 31–32; *Халфина Р. О.* Общее учение о правоотношении. М.: Юрид. лит., 1974. С. 286; *Прокопович Г. А.* Юридическая ответственность в российском праве: Теоретический аспект: Автореф. дис... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 11, 13; *Лучков В. В.* Юридическая ответственность в механизме правового регулирования: Автореф. дис... канд. юрид. наук. Казань, 2004. С. 13; *Литинский Д. А.* Общая теория юридической ответственности: Автореф. дис... д-ра юрид. наук. Саратов, 2004. С. 9–10.

⁴² См.: *Братусь С. Н.* Юридическая ответственность и законность (Очерк теории). М.: Юрид. лит., 1976. С. 91–92.

⁴³ Там же. С. 85, 118.

⁴⁴ Там же. С. 102–103.

⁴⁵ См.: *Малеин Н. С.* Правонарушение: понятие, причины, ответственность. М.: Юрид. лит., 1985. С. 135.

именно этот признак (возложение на правонарушителя дополнительной обязанности, возникающей из юридического факта совершения правонарушения), равно как государственное осуждение лица за совершенное правонарушение, должен рассматриваться в качестве основной отличительной черты юридической ответственности, определяющей ее сущность и позволяющей отграничить ее, с одной стороны – от неправовых форм ответственности (моральной, политической и др.), с другой стороны – от иных видов государственного принуждения, не являющихся юридической ответственностью. Только при наличии указанных черт юридическая ответственность (в том числе сама угроза ее применения, содержащаяся в норме права) в состоянии предупреждать совершение правонарушений, т. е. выполнять функцию частной и общей превенции, а также стимулировать сознательное правопослушное отношение к правовым предписаниям. Это было бы невозможно, если бы ответственность сводилась лишь к осуществлению в принудительном порядке той обязанности, которая и ранее лежала на правонарушителе, поскольку «у последнего не было бы никаких сдерживающих юридических мотивов к тому, чтобы не совершать правонарушений, так как исполнить лежащую на нем обязанность он должен независимо от того, последует или не последует привлечение к ответственности»⁴⁶.

Сторонники «широкого», двухаспектного понимания юридической ответственности включают в содержание этой категории, помимо негативной (ретроспективной) ответственности, также позитивную и перспективную ответственность⁴⁷. В данном случае юридическая ответственность трактуется уже не только как последствие правонарушения, но прежде всего как позитивное поведение обязанного субъекта и его положительная оценка со стороны государства.

При этом существуют различные точки зрения на формы реализации позитивной юридической ответственности, механизм оценки государством юридически значимых правомерных поступков.

Одни авторы при рассмотрении позитивной юридической ответственности апеллируют к категориям юридической обязанности, субъективного права, законного интереса⁴⁸.

⁴⁶ Иоффе О. С., Шаргородский М. Д. Указ. соч. С. 317.

⁴⁷ О различных толкованиях категории позитивной (перспективной) юридической ответственности см., например: Базылев Б. Т. Сущность позитивной юридической ответственности // ИВУЗ. Правоведение. 1979. № 4. [Электронная версия] URL: <http://www.law.edu.ru/article/article.asp?articleID=187438> (дата обращения: 25.04.2013); Кобец Н. Г. Социальная ответственность в системе предупреждения правонарушений на предприятии // Советское государство и право. 1978. № 3. С. 88; Крылова З. Г. Ответственность при поставках продукции и товаров // Советское государство и право. 1983. № 3. С. 56; Кудрявцев В. Н., Лазарев Б. М. Дисциплина и ответственность: пути укрепления // Советское государство и право. 1981. № 6. С. 69; Липинский Д. А. Общая теория юридической ответственности: Автореф. дис... д-ра юрид. наук. Саратов, 2004. С. 16; Масленников В. А. Ответственность в структуре правового статуса личности // Правопорядок и правовой статус личности. 1979. № 5. С. 166; Носков С. А. Институт юридической ответственности: Автореф. дис... канд. юрид. наук. Казань, 2007. С. 10; Прокопович Г. А. Юридическая ответственность в российском праве: Теоретический аспект: Автореф. дис... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 12; Родионова Е. В. Юридическая ответственность как разновидность социальной ответственности: современные проблемы: Автореф. дис... канд. юрид. наук. М., 2007; Строгович М. С. Сущность юридической ответственности // Советское государство и право. 1979. № 5. С. 72, 74, 75; Цишковский Е. А. Позитивная и перспективная юридическая ответственность в системе социального контроля: Автореф. дис... канд. юрид. наук. Нижний Новгород, 2003. 33 с.; Шишкина Г. Меры юридической ответственности: Автореф. дис... канд. юрид. наук. Тамбов, 2009. С. 8.

⁴⁸ Так, С. А. Носков полагает, что позитивная юридическая ответственность представляет собой «юридическую обязанность по соблюдению предписаний правовых норм или право субъекта на совершение социально активных действий, реализующиеся в правомерном поведении и влекущие одобрение или применение мер поощрения» (Носков С. А. Указ. соч. С. 10). А. Г. Шишкин считает, что позитивная юридическая ответственность заключается не только в соблюдении обязанностей, но и в реализации субъективных прав, законных интересов в соответствии с их действительным целевым предназначением (см.: Шишкина Г. Указ. соч. С. 8). При этом, по мнению А. Г. Шишкина, субъективные права, обязанности, законные интересы являются универсальными мерами позитивной юридической ответственности, так как определяют вид, объем, границы, пределы правомерного поведения субъекта, а граница позитивной и негативной юридической ответственности проходит там, где начинаются правонарушение, злоупотребление правом, неисполнение юридических обязанностей (Там же. С. 8, 11).

Другие рассматривают отношение позитивной ответственности в рамках категории общих правовых связей (общих, или общерегулятивных, правоотношений)⁴⁹.

Третьи трактуют категорию позитивной юридической ответственности через категории морали, например, через категорию психологического отношения (ответственное отношение, осознание долга, необходимости выполнять свои обязанности перед обществом)⁵⁰. Либо окончательно переводят позитивную ответственность в плоскость внутреннего императива (правовой долг⁵¹; моральная обязанность, которая лишь при нарушении становится юридической⁵²; правовое чувство ответственности, существование которого объясняется тем, что после интернализации юридическая ответственность теряет свое качество, т. е. перестает быть правовой и полностью переходит во внутренний мир человека⁵³).

При этом некоторые авторы при рассмотрении феномена позитивной юридической ответственности основной акцент делают на применение мер поощрения (т. е. на положительную оценку тех или иных действий лица со стороны государства)⁵⁴.

По нашему мнению, смешение разнопорядковых правовых категорий, имеющих самостоятельное значение, не только не является обоснованным, но и вносит лишнюю путаницу в юриспруденцию. По сути, то, что сторонники двухаспектного понимания юридической ответственности именуют «позитивной юридической ответственностью», представляет собой надлежащее исполнение обязанностей и реализацию субъективных прав лица в соответствии с их целевым предназначением, при отсутствии признаков злоупотребления правом. Безусловно, проблематика, поднятая в теории позитивной юридической ответственности, важна с юридической точки зрения. Тем не менее, соответствующие вопросы все же подлежат рассмотрению исключительно в рамках таких правовых категорий, как исполнение юридической обязанности, правомерное поведение, правосознание, правовая культура.

Таким образом, придерживаясь «традиционной» концепции юридической ответственности, считаем, что категорию юридической ответственности следует рассматривать исклю-

⁴⁹ Так, Б. Т. Базылев считает, что содержанием соответствующего правоотношения является право требования определенного в юридических нормах поведения от обязанных лиц. Это право принадлежит государству, а корреспондирует ему обязанность субъектов вести себя в рамках юридических норм. При этом, по мнению ученого, позитивная ответственность – первичное, а ретроспективная ответственность – вторичное отношение юридической ответственности, поскольку первое служит одной из предпосылок возникновения второго: ретроспективная ответственность наступает именно потому, что еще до правонарушения субъект находился в общем отношении ответственности с государством, но разорвал эту связь актом своего безответственного поведения (*Базылев Б. Т. Сущность позитивной юридической ответственности // ИВУЗ. Правоведение. 1979. № 4. [Электронная версия] URL: <http://www.law.edu.ru/article/article.asp?articleID=187438> (дата обращения: 25.04.2013)*).

⁵⁰ См., например: *Кобец Н. Г. Указ, соч.; Строгович М. С. Указ. соч. С. 72, 74, 75; Кудрявцев В. Н., Лазарев Б. М. Указ. соч. С. 69.*

⁵¹ См.: *Масленников В. А. Указ. соч. С. 166.*

⁵² См.: *Крылова З. Г. Указ. соч. С. 56.*

⁵³ См.: *Родионова Е. В. Юридическая ответственность как разновидность социальной ответственности: современные проблемы: Автореф. дис... канд. юрид. наук. М., 2007.*

⁵⁴ Как правило, указывается, что меры позитивной юридической ответственности применяются в случае совершения правомерных действий, связанных с заслугой, сверх исполнением обязанностей либо с достижением общепризнанного полезного результата (см.: *Кожевников О. А. Юридическая ответственность в системе права: Автореф. дис... канд. юрид. наук. Саратов, 2003. С. 19*), и нацелены на стимулирование правомерного или социально активного поведения как у самого лица, его проявившего, так и у окружающих (см.: *Соболев М. В. Санкция как элемент юридической ответственности: Автореф. дис... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 16, 23*). При этом в качестве мер позитивной ответственности рассматриваются так называемые поощрительные санкции, а также льготы-стимулы, предоставляемые за активное правомерное поведение. Однако, по мнению Д. А. Липинского, возможны три варианта оценки юридически значимых правомерных поступков: 1) молчаливое одобрение со стороны государства (нет необходимости реагировать на любой правомерный поступок); 2) производство соответствующей проверки и как итог – процессуальное решение, констатирующее факт правомерного решения (например, признание действий лица соответствующими необходимой обороне, крайней необходимости, обоснованному риску, физическому принуждению); 3) поощрение (см.: *Липинский Д. А. К дискуссии о понятии юридической ответственности // Вестник Волжского унта им. В. Н. Татищева. Сер. «Юриспруденция». Вып. 25. Тольятти: изд-во ВУиТ, 2002. С. 43–61. [Электронная версия] URL: <http://www.law.edu.ru/doc/document.asp?docID=1189069> (дата обращения: 25.04.2013)*).

чительно в негативном аспекте – как реакцию государства на совершенное правонарушение и как особый вид государственного принуждения.

Определим ключевые моменты, касающиеся содержания юридической ответственности, механизма возникновения и развития охранительного правоотношения юридической ответственности.

Содержание юридической ответственности, по нашему мнению, заключается в наличии обязанности лица, вытекающей из факта совершения им правонарушения, претерпеть государственное осуждение и лишения личного, имущественного или организационного характера в результате применения к этому лицу уполномоченными государственными органами или должностными лицами санкций правовой нормы. Реальное претерпевание правонарушителем соответствующих негативных последствий не является обязательным признаком юридической ответственности и поэтому не может быть включено в ее определение, так как на практике правонарушитель может быть освобожден от ответственности или от наказания либо вообще не выявлен.

Следовательно, основными отличительными признаками юридической ответственности, которые определяют ее сущность и выделяют среди иных видов государственного принуждения, являются, во-первых, официальное (от имени государства) осуждение лица за совершенное им правонарушение, а, во-вторых, возложение на правонарушителя новой (дополнительной) обязанности, возникающей из юридического факта правонарушения и заключающейся в негативных последствиях в виде лишения личного, имущественного или организационного характера.

На сегодняшний день юридическая ответственность занимает ведущее место в системе видов государственного принуждения. Анализ оснований применения разных видов государственного принуждения свидетельствует о том, что во многих случаях применение иных видов государственного принуждения неразрывно связано с применением юридической ответственности и на практике либо 1) предваряет процесс реализации юридической ответственности, либо 2) протекает параллельно с ним, либо 3) вытекает из него⁵⁵.

Приведем примеры из сферы применения мер налогово-правового принуждения: 1) пресекательная мера в виде доначисления налогов неизменно влечет за собой применение к налогоплательщику финансовой ответственности в виде пени; 2) в рамках единого налогового производства к налогоплательщику применяется праввосстановительная мера в виде взыскания недоимки по налогам и одновременно взыскиваются финансовая санкция в виде пени и административная санкция в виде штрафа; 3) необходимость в применении мер обеспечения исполнения решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренных ст. 101 НК РФ, возникает в связи с привлечением нарушителя законодательства о налогах и сборах к юридической (финансовой и административной) ответственности.

Разграничение юридической ответственности с иными видами государственного принуждения следует проводить по таким критериям, как:

- 1) основание применения;
- 2) целевое и функциональное предназначение;
- 3) характер правовых последствий.

Основанием применения юридической ответственности является правонарушение, т. е. противоправное деяние, совершение которого влечет для правонарушителя предусмотренные законом негативные последствия в виде государственного осуждения и наказания. Применение прочих видов государственного принуждения зачастую связано с применением

⁵⁵ См.: Попкова Е. С. Юридическая ответственность и ее соотношение с иными правовыми формами государственного принуждения: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2001. С. 13.

мер юридической ответственности, однако непосредственным основанием их возникновения являются иные юридические факты. Так, выше уже отмечено, что для применения мер административно– или уголовно-процессуального принуждения недостаточно одного факта совершения правонарушения (или предположения о совершении правонарушения), но необходимо наличие обстоятельств, выражающихся в продолжении правонарушителем своей противоправной деятельности, реальной возможности совершения им новых противоправных деяний или невыполнении им своих процессуальных обязанностей и затруднении в связи с этим ведения расследования по делу. А применение превентивных мер налогово-правового характера вообще возможно в отсутствие объективного факта правонарушения.

В зависимости от типа юридической ответственности (карательная или праввосстановительная) основной целью ее применения является либо возмездие лицу за совершенное им правонарушение, либо возмещение ущерба, причиненного потерпевшему в результате совершения правонарушения. Надо заметить, что цель возмещения ущерба потерпевшему могут преследовать и иные меры государственного принуждения (а не только меры праввосстановительной юридической ответственности). Так, в случае неуплаты налогов к налогоплательщику применяются одновременно две меры праввосстановительного характера – взыскание недоимки и взыскание пени. Цели применения этих мер совпадают, но последствия различны: взыскание недоимки не выходит за рамки основной обязанности по уплате налогов; напротив, взыскание пени означает дополнительные имущественные обременения для налогоплательщика. Следовательно, при совпадении непосредственных целей у разных праввосстановительных мер, как имеющих, так и не имеющих признаков юридической ответственности, разграничение между ними надо проводить по характеру правовых последствий их применения. Только в случае применения юридической ответственности лицо подвергается официальному (от имени государства) осуждению за совершенное им противоправное деяние и приобретает новую, дополнительную обязанность, выходящую за рамки основной нарушенной обязанности и непосредственно связанную с фактом совершения правонарушения, – обязанность претерпеть наказание в виде лишения личного, имущественного или организационного характера.

Фактическая реализация юридической ответственности осуществляется в рамках особого охранительного правоотношения, которое возникает в момент совершения правонарушения. Именно с этого момента у правонарушителя появляется обязанность подвергнуться тем неблагоприятным последствиям, которые предусмотрены санкцией правовой нормы, а у государства в лице уполномоченных органов, должностных лиц – право (и обязанность) на применение к правонарушителю определенной законом меры ответственности, с соблюдением всех законодательно установленных правил назначения наказания. Тем не менее, первое время после совершения правонарушения охранительное правоотношение юридической ответственности может находиться в статичном состоянии (государственное принуждение пребывает в состоянии потенциальной угрозы правонарушителю), а при наличии некоторых юридических фактов, например, истечения сроков давности преследования или сроков исковой давности либо в случае смерти правонарушителя, – может вообще прекратиться (но это не дает оснований для отрицания реальности существования такого правоотношения). Охранительное правоотношение юридической ответственности переходит в динамическую «фазу» своего развития, в рамках которой происходит фактическая реализация государственного принуждения, лишь с момента установления уполномоченными государственными органами (должностными лицами) объективного факта правонарушения. При этом в своей динамической «фазе» охранительное правоотношение юридической ответ-

ственности проходит три стадии: становления, конкретизации и реализации (осуществления)⁵⁶.

Первая стадия возникает в момент установления уполномоченными государственными органами (должностными лицами) объективного факта правонарушения, в результате чего ими реализуются такие процессуальные действия, как: возбуждение дела и проведение расследования, принятие судом к своему производству иска управомоченного субъекта, осуществление досудебной подготовки гражданского дела к слушанию, проведение предварительного судебного заседания, и т. и. Основной целью этой стадии является установление факта правонарушения и лица, виновного в его совершении (а в случае совершения объективно противоправного деяния, предполагающего возможность безвиновной ответственности, – установление лица, к которому может быть применена праввосстановительная санкция).

⁵⁶ В части наименования и содержания стадий охранительного правоотношения юридической ответственности поддерживаю точку зрения Б. Т. Базылева (см.: *Базылев Б. Т.* Юридическая ответственность. Красноярск: Изд-во Красноярского университета, 1985. С. 95–96).

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.