

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования
«Тольяттинский государственный университет»

Институт права

(наименование института полностью)

Кафедра «Конституционное и административное право»

(наименование)

40.04.01 Юриспруденция

(код и наименование направления подготовки)

Правовое обеспечение государственного управления и местного
самоуправления

(направленность (профиль))

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА (МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ)

на тему «Налоговая ответственность»

Студент

Л.Ф. Бердникова

(И.О. Фамилия)

(личная подпись)

Научный
руководитель

д.ю.н., профессор Д.А. Липинский

(ученая степень, звание, И.О. Фамилия)

Тольятти 2021

Оглавление

Введение	3
Глава 1 Теоретические основы налоговой ответственности	8
1.1 Понятие юридической ответственности.....	8
1.2 Понятие налоговой ответственности.....	16
Глава 2 Налоговая ответственность в системе юридической ответственности	28
2.1 Понятие системы юридической ответственности и место в ней налоговой ответственности.....	28
2.2 Соотношение административной и налоговой ответственности	33
2.3 Соотношение налоговой и уголовной ответственности.....	43
Глава 3 Основания налоговой ответственности, проблемы и направления совершенствования института налоговой ответственности	50
3.1 Основания налоговой ответственности.....	50
3.2 Проблемы и направления совершенствования института налоговой ответственности.....	57
Заключение	61
Список используемой литературы и используемых источников	67

Введение

Актуальность и научная значимость настоящего исследования. К одному из важных условий развития государства и общества, социально-экономического процветания относится взимание налоговых платежей. Посредством налогов выполняется основная функция государства, состоящая в удовлетворении общественных потребностей. Российский опыт и мировая практика показывают, что более 70% доходов бюджета государства формируется за счет налоговых платежей.

Налоги и государство тесно взаимосвязаны. Это обусловлено тем, что государство не сможет функционировать без наличия действенной налоговой системы, а в свою очередь, налоги не смогут существовать без государства. Именно первые государственные преобразования способствовали возникновению налогов и сборов, которые являются необходимым инструментом в управлении страной. Посредством полученных налоговых платежей государство может перераспределять денежные средства на приоритетные направления. Так, в период форс-мажорных ситуаций – на ликвидацию неблагоприятных последствий, для социально-экономического развития – на формирование инфраструктуры, поддержание общественного порядка. В этом случае, налоги выполняют свои основные функции и являются важным инструментом для достижения государственных целей и задач. При этом, процесс взимания налогов как форма изъятия части собственности приводит к нежеланию некоторых граждан и предприятий добровольно их уплачивать. Результатом чего является уклонение от уплаты налогов, а также нарушение иных обязанностей, установленных законодательством о налогах и сборах.

В настоящее время актуальной выступает проблема, посвященная налоговой ответственности. Общественные отношения, складывающиеся в процессе взыскания сумм задолженности по налогам и сборам, исходя из различия в основаниях и условиях, наделены общими правовыми и

экономическими признаками. С правовой позиции, взыскание представляет собой реализацию государством утвержденных законом мер по принуждению налогоплательщиков к требуемому исполнению возложенных на них обязанностей и мер наказаний при допущении правонарушений в области налогов и сборов. С экономической точки зрения, взыскание представляет собой расходы для налогоплательщиков и один из источников дохода для формирования бюджетов различных уровней.

Ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах, является специфичной, но, в тоже время обладающей признаками юридической ответственности. Ответственность за нарушения налогового законодательства характеризуется совокупностью различных видов юридической ответственности. В настоящее время нет четкого определения понятию «налоговой ответственности». Данный вопрос является весьма дискуссионным. В этой связи в современных условиях для налогового права наиболее значимым становится решение проблемы налогового правонарушения и совершенствование механизма ответственности за такое правонарушение, что подтверждает актуальность темы исследования.

Объектом исследования являются общественные отношения, возникающие в сфере налоговой ответственности.

Предметом исследования являются нормы налоговой ответственности.

Целью исследования является комплексная разработка проблем налоговой ответственности.

Гипотеза исследования состоит в том, что налоговая ответственность выступает самостоятельным видом юридической ответственности.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- изучить понятие юридической и налоговой ответственности;
- раскрыть понятие системы юридической ответственности и определить место в ней налоговой ответственности;

- выявить соотношение административной и налоговой ответственности;
- провести соотношение налоговой и уголовной ответственности;
- исследовать нормативные и фактические основания налоговой ответственности;
- раскрыть проблемы и направления совершенствования института налоговой ответственности.

Теоретико-методологическую основу исследования составили труды ученых, в которых рассматривались теоретические положения в области налоговой ответственности, материалы научных конференций, законодательные акты Российской Федерации. К теоретической основе исследования относятся труды ведущих российских ученых, внесших существенный вклад в исследование организационных, методических и практических вопросов ответственности в сфере налогового законодательства, таких как: Т.В. Аникаева [2], Н.А. Боброва [3, 4], А.С. Бутузова [5], В.И. Гладких [7], А.А. Гогин [8, 9], Е.Л. Гулькова [10], В.В. Долинская [11], В.В. Дубровин [12], Т.А. Ефремова [13], В.А. Кинсбургская [16], А.В. Лапин [21], Д.А. Липинский [22]-[30], В.М. Малиновская [31], А.В. Малько [32], У.Э. Мамаева [33], С.В. Мирошник [34], А.А. Мусаткина [26]-[30], А.Д. Савенко [42], Д.Г. Селезнев [43], В.В. Сорокин [44], Э.Ю. Терещенко [46], Д.А. Томилов [47], Р.Л. Хачатуров [51], А.Н. Якушев [54] и др.

Несмотря на разработанность темы исследования, современные условия требуют совершенствования института налоговой ответственности.

Базовыми для настоящего исследования явились также: Конституция РФ, Кодекс административных правонарушений РФ, Налоговый кодекс РФ, Уголовно-процессуальный кодекс РФ, Уголовный кодекс РФ и др.

Методы исследования: общенаучные методы познания, исторический, сравнительно-правовой, формально-логический, статистический, социальный, а также системный и комплексный подходы к изучению

налоговой ответственности, позволяющие обосновать основные выводы и рекомендации.

Научная новизна исследования состоит в разработке подходов к совершенствованию института налоговой ответственности.

К основным научным результатам исследования относятся следующие:

- уточнено понятие налоговой ответственности как обязанности виновного лица, совершившего правонарушение в сфере налогового законодательства претерпевать меры государственно-властного принуждения, предусмотренные санкциями НК РФ и применяемые соответствующими органами согласно установленному процессуальному порядку;
- разработаны предложения по совершенствованию законодательства в области налоговой ответственности.

Теоретическая значимость исследования состоит в теоретическом обобщении основных положений, выявлению проблем совершенствования института налоговой ответственности и разработке рекомендаций по решению выявленных проблем.

Практическая значимость исследования состоит в возможности использования основных результатов для совершенствования налогового законодательства.

Достоверность и обоснованность результатов исследования обеспечивались определением цели и основных задач исследования, теоретическим исследованием проблемы выбора инструментов исследования законодательства и научных подходов к исследованию налоговой ответственности.

Личное участие автора в организации и проведении исследования состоит в разработке плана исследования, изучении нормативных актов, научных работ по теме выпускной квалификационной работы, выполнении магистерского исследования, в написании научной публикации по теме исследования.

Апробация и внедрение результатов работы велись в течении всего исследования. Основные положения диссертационного исследования отражены в 1 работе, общим объемом – 0,3 п.л. Его результаты докладывались на X Международной научно-практической конференции, посвященной Дню юриста «Актуальные проблемы юридической науки и правоприменительной практики» (3 декабря 2020 г., г. Чебоксары).

На защиту выносятся:

- уточненное понятие налоговой ответственности как обязанности виновного лица, совершившего правонарушение в сфере налогового законодательства претерпевать меры государственно-властного принуждения, предусмотренные санкциями НК РФ и применяемые соответствующими органами согласно установленному процессуальному порядку;
- разработанные предложения по совершенствованию законодательства в области налоговой ответственности.

Структура магистерской диссертации. Работа состоит из введения, 3 глав, заключения, содержит 6 рисунков, 3 таблицы, список использованной литературы (60 источников). Основной текст работы изложен на 73 страницах.

Глава 1 Теоретические основы налоговой ответственности

1.1 Понятие юридической ответственности

В юридической литературе вопросы о понятии юридической ответственности являются дискуссионными. К первым авторам, которые подняли вопрос о потребности в изучении юридической ответственности в виде самостоятельного направления исследования в общей теории права, были О. С. Иоффе и М. Д. Шаргородский [15]. Они указывали в своей научной работе «Вопросы теории права» на отсутствие в тот период общетеоретических научных разработок феномена юридической ответственности. Первоначальные упоминания о юридической ответственности как отдельной общетеоретической категории встречаются в работе Н. Г. Александрова [1, 20].

В законодательных актах отсутствует четко установленное определение понятия юридической ответственности. В юридической литературе ученые также дают разные определения данной категории.

Рассмотрим определение юридической ответственности в интерпретации авторов юридической науки.

Существование перспективной юридической ответственности рассматривается многими учеными, а именно Б.Т. Базылевым, Н.А. Бобровой, С.Н. Кожевниковым, М.А. Красновым, В.Н. Кудрявцевым, Д.Л. Липинским, Н.И. Матузовым, Р.Л. Хачатуровым и др. [20].

К основному аргументу поддержки теории позитивной ответственности сторонники этого подхода относят общность юридической и социальной ответственности, последняя в свою очередь направлена не только в прошлое, но и в будущее. Такие взгляды ученых явились основой учения «двухаспектной юридической ответственности». Согласно данному учению «кроме юридической ответственности за правонарушение и в неразрывной связи с ней существует правовая позитивная ответственность – осознание

долга, обязанность совершать действия, соответствующие природе общественного строя» [40].

В процессе изменения отдельных позиций концепции двухаспектной юридической ответственности В.Н. Кудрявцев предложил перспективную юридическую ответственность рассматривать как добровольную форму реализации последней, а негативную ответственность – как принудительную форму [19].

Идею В.Н. Кудрявцева развили в своих трудах такие ученые как В.В. Похмелкин, В.А. Номоконов, Р.Л. Хачатуров, Р.Г. Ягутян и др. [20].

В отдельных трудах ученых раскрываются попытки увязать в одном определении негативный и позитивный аспекты юридической ответственности.

Г.Н. Ветрова считает, что «правовая ответственность – это подотчетность гражданина перед государством по поводу возложенных на него обязанностей, выражающаяся через систему двухсторонних связей государства и личности, которыми охватываются отношение обязанного субъекта к предъявляемым к нему требованиям и мерам воздействия и реакция со стороны государства на его поведение в соответствии с выполнением или невыполнением правовых обязанностей» [6].

Г. А. Прокопович описывает «юридическую ответственность как правовое явление, рассматриваемое в динамике, имеющее своей сутью взаимосвязь диспозиции и санкции правовой нормы, позитивной ответственности, мер государственного принуждения, обеспечивающих должное поведение физических лиц и ответственность юридических лиц» [41].

Чаплыгина Е.А. считает, что «юридическая ответственность, независимо от разновидности (отраслевой принадлежности) и процедуры реализации, всегда связана с принуждением (обеспечена им)» [52].

По мнению Шабурова А.С., Жайкбаева Ж.С. «юридическая ответственность – применение к правонарушителю мер государственного

принуждения, выражающихся для него в лишениях, предусмотренных санкцией юридических норм» [53].

Ю.В. Ячменев отмечает, что «юридическая ответственность – это предусмотренная правовыми нормами обязанность субъекта прав претерпевать неблагоприятные для него последствия правонарушения». Кроме этого, автор отмечает, что «юридическая ответственность реализуется в соответствующей процессуальной (процедурной) форме» [55].

В юридической науке является дискуссионной позиция, трактующая юридическую ответственность как отчет в своих действиях, как необходимость предстать перед обществом в лице соответствующих государственных органов и отчитаться за совершенное деяние [39]. Такой точки зрения придерживается В.А. Тархов. «По мнению В. А. Тархова, ответственность является не зависящей от сознания объективной необходимостью, которую люди способны познавать и в соответствии с этим поступать правильно. Отсюда делается вывод, что и в отношении настоящего и будущего, а не только прошлого, ответственность как долг, обязанность является юридическим регулятором поведения людей» [45].

По мнению Р.Л. Хачатурова и Д.А. Липинского, «юридическая ответственность – это нормативная, гарантированная и обеспеченная государственным принуждением, убеждением или поощрением юридическая обязанность по соблюдению и исполнению требований норм права, реализующаяся в правомерном поведении субъектов, одобряемом или поощряемом государством, а в случае ее нарушения – обязанность правонарушителя претерпевать осуждение, ограничение прав имущественного или личного неимущественного характера и ее реализация» [51].

А.В. Малько, Д.А. Липинский, Р.С. Маркунин отмечают, что «юридическая ответственность – разновидность социальной ответственности и, несмотря на особенности, она не теряет существенного свойства, присущего социальной ответственности, а именно ее позитивной составляющей» [32].

Юридическая ответственность представляет собой меру государственного принуждения, основанную на юридическом и общественном осуждении поведения нарушителя, выражающуюся в установлении для него определенных отрицательных последствий, таких как ограничение личного и имущественного порядка.

В отличие от иных видов ответственности, юридическая ответственность, может быть наложена от имени государства и в лице уполномоченных на то органов, в частности судом, прокуратурой, полицией и др.

Государство, в этом случае, выступает управомоченной стороной, а нарушитель права - обязанной.

Содержание юридической ответственности раскрывается в возложении на виновное лицо определенных карательных санкций или при вменении ему обязанностей восстановить незаконное нарушенное право. При этом, наступившие для нарушителя негативные последствия ложатся на него дополнительным бременем.

К целям юридической ответственности относятся:

- карание правонарушителя. Величина санкции определяется тяжестью содеянного;
- перевоспитание осужденного государством правонарушителя;
- предупреждение новых правонарушений как со стороны лица, их совершившего, так и со стороны иных лиц;
- восстановление положения пострадавшего от правонарушений лица посредством возврата к прежнему положению или путем компенсационных мер.

Как было отмечено ранее, юридическую ответственность относят к одной из форм социальной ответственности, но она обладает широким спектром индивидуальных признаков.

Так, она направлена на оценку прошлых событий. Иными словами, является ответственностью за произведенное действие или бездействие. Такая

особенность отличает юридическую ответственность от иных видов ответственности.

Юридическую ответственность устанавливают за правонарушение, а не за то, что нормы права не выполнены.

Признаки юридической ответственности характеризуются:

- обязательным наличием нарушения норм права – то есть ее основанием;
- официальным характером государственного осуждения поведения нарушителя норма права;
- неблагоприятными последствиями для правонарушителя;
- характером и объемом лишений правонарушителя установленными в санкции юридической нормы;
- применением механизмов государственного принуждения;
- возложением лишений на нарушителя норм права, то есть применением к нему государственно-принудительных мер, указанных в законодательных документах, санкций. Такое лишение производится в процессе правоприменительной деятельности соответствующими государственными органами в определенном законодательством порядке и формах.

Данные признаки юридической ответственности являются обязательными: отсутствие хотя бы одного из них свидетельствует об отсутствии юридической ответственности.

Юридическая ответственность может быть реализована согласно принципам действующей правовой системы.

Данные принципы являются гибкими и различные ученые рассматривают разное количество таких принципов.

На рисунке 1 систематизированы основные принципы юридической ответственности, представленные в юридической науке.

Принцип законности - проявляется в том, что ответственность реализуется компетентными, установленными в законе, органами, на определенных законом основаниях, в определенных законом порядке согласно санкции юридических норм

Принцип справедливости - предполагает, что наказание должно быть справедливым, т.е. более тяжелое деяние должно повлечь и более строгое наказание

Принцип гуманизма - предусматривает, что процесс применения наказания и его меры должны быть гуманными. Они не должны унижать человеческое достоинство, носить характер истязания

Принцип ответственности за вину - предполагает, что к юридической ответственности может быть привлечено только лицо, виновное в совершении правонарушения

Принцип целесообразности - состоит в том, что при установлении меры наказания соответствующий орган должен учитывать цели наказания в конкретном случае

Принцип недопустимости удвоения - предусматривает, что за одно и то же деяние недопустимо неоднократное наказание.

Принцип неотвратимости наказания - предполагает, что любое правонарушение неизбежно должно повлечь ответственность

Принцип индивидуализации наказания - предусматривает, что наказанию должно быть подвергнуто лицо, совершившее деяние, а не иные субъекты

Принцип оперативности - означает, что к юридической ответственности лицо должно быть привлечено непосредственно после совершения правонарушения (после обнаружения лица, совершившего противоправное деяние), а не спустя какое-то время

Рисунок 1 – Основные принципы юридической ответственности

Между общими принципами юридической ответственности и отраслевыми принципами не существует каких-либо жестких границ, поскольку все они взаимозависимы друг от друга. В частности, если реализуется принцип социальной справедливости, закрепленный в НК РФ [36, 37], то должны складываться и гуманные отношения между субъектами налоговых отношений.

С одной стороны, в лице налогоплательщиков: граждан и организаций. С другой стороны, государством, которое представляют уполномоченные налоговые органы.

Здесь уместно вспомнить слова древнегреческого философа Аристотеля, который говорил, что справедливость тесно связана с понятиями законности и равенства людей, ибо справедливость выступает как законное и как равное, а несправедливость – как противозаконное и неравное отношение к людям.

В предупреждении и снижении уровня налоговых правонарушений несомненная роль принадлежит юридической ответственности. Она входит в систему сдержек и противовесов, в практическом аспекте претворяет в жизнь объективные требования общества и государства.

Налоговая ответственность не представляет собой статически застывшее явление. Стремительное изменение и усложнение социальных отношений обусловило новое содержание ее принципов, целей, функций и правоотношений.

Ключевые функции юридической ответственности определены целями, ради которых она осуществляется.

С позиции социального явления юридическая ответственность носит характер самозащиты общества от посягательств на его устои.

Иными словами, она связана в основном с охранительной деятельностью государства и выполняет определенные функции, которые систематизированы на рисунке 2.

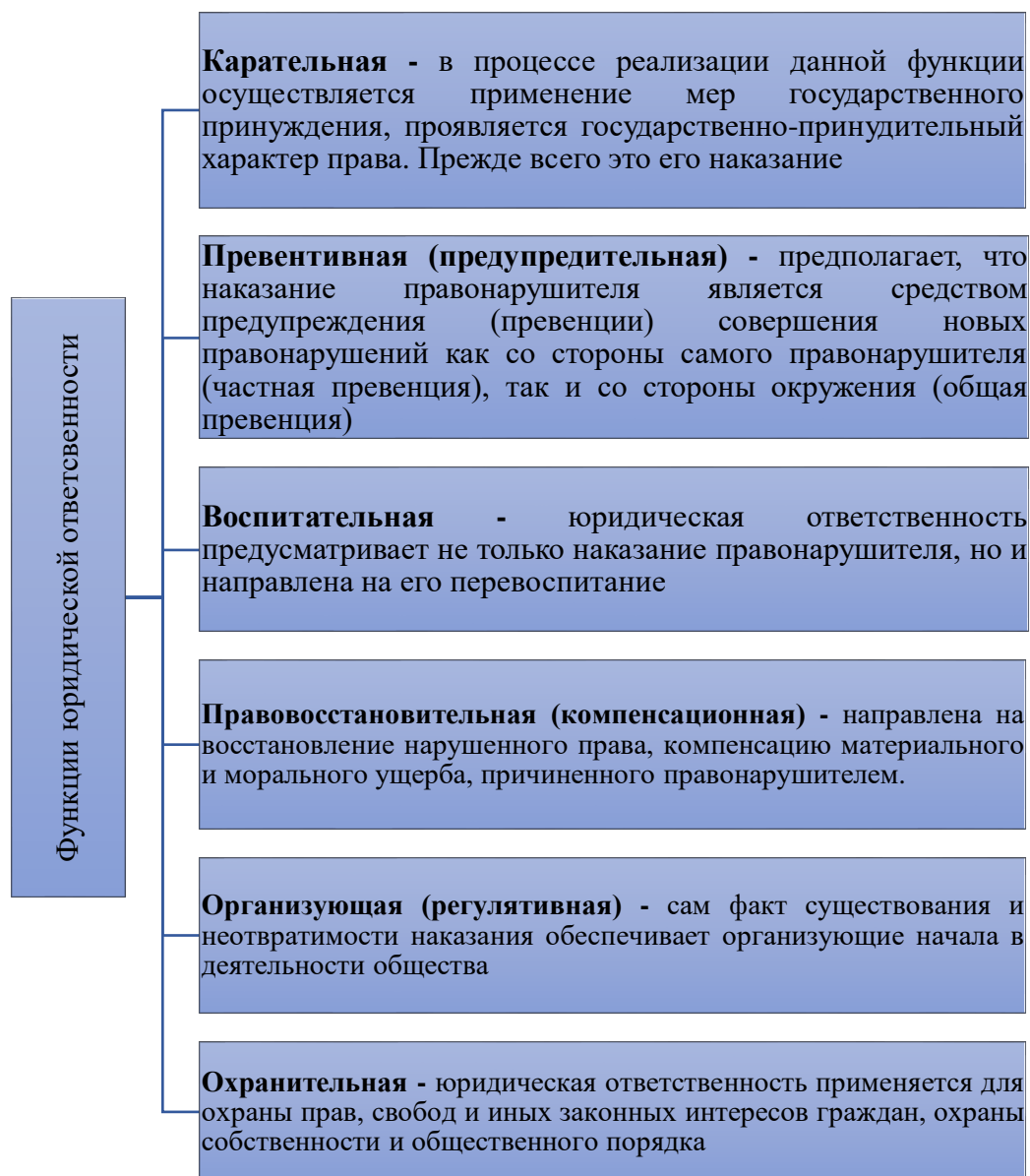


Рисунок 2 – Ключевые функции юридической ответственности

Развитие правовой системы способствует увеличению количества видов юридической ответственности. Следует отметить, что виды юридической ответственности классифицируют исходя из отраслевой принадлежности. Их делят по видам правонарушений.

На рисунке 3 представим основные виды юридической ответственности.

В научных исследованиях к основным видам юридической ответственности относят материальную, дисциплинарную, гражданско-правовую, административную, налоговую и уголовную.



Рисунок 3 – Основные виды юридической ответственности

Данный перечень видов юридической ответственности является неисчерпывающим. В настоящее время выделяют и иные ее виды, например, семейную, финансовую, конституционную, процессуальную и др.

1.2 Понятие налоговой ответственности

В теории права широко изучены следующие виды ответственности - административная, уголовная, дисциплинарная, гражданско-правовая и материальная. Однако, последнее время в юридической науке и практике многие исследователи ведут споры по поводу налоговой ответственности, которая выделилась среди видов юридической ответственности относительно недавно. Вопросам ответственности также посвящены труды зарубежных исследователей [56]-[60]. Ученые и практики выдвигают различные взгляды относительно налоговой ответственности. По мнению первой группы авторов, недопустимо налоговую ответственность выделять как отдельную категорию. Вторая группа авторов, считает, что отнесение налоговой ответственности к самостоятельному виду является весьма условным и не является

обоснованным. Третья группа исследователей считает, что выделение налоговой ответственности в самостоятельную категорию является обоснованным, поскольку в настоящее время есть четко сформулированное явление – несение ответственности за нарушения в области налогов и сборов. В этом случае к мерам соблюдения норма законодательства в области налогов и сборов относятся меры административной, налоговой и уголовной ответственности.

Налоговая ответственность представляет собой ключевую дефиницию налогового права. Ее понятие определяется исходя из места и роли правового регулирования отношений в области налогообложения в правовой системе.

Экономическая сущность налогов непосредственно вытекает из функций таких как:

- фискальная, реализуемая в рамках обеспечения государства финансовыми ресурсами, требуемыми для ведения его деятельности;
- регулирующая, реализуемая в процессе регулирования рыночных, товарно-денежных отношений;
- стимулирующая, которая проявляется в рамках стимулирования приоритетных направлений для государства путем предоставления льгот, изменений объектов налогообложения, снижением налоговых ставок и т.д.;
- распределительная, предполагающая перенаправление средств с целью решения народно-хозяйственных и социальных проблем и т.д.

В современных условиях большим резервом для налогообложения является снижение теневой экономики. Неуплата налогов и сборов подрывает основу экономической безопасности страны, что требует превентивных мер для пресечения налоговых правонарушений.

Согласно действующему законодательству для нарушителей налогового законодательства применяется ответственность. Однако категория «налоговая ответственность» является спорной в рамках юридического поля.

По мнению В.М. Малиновской налоговая ответственность является видом финансово-правовой ответственности [31]. В.А. Кинсбургская налоговую ответственность относит к административной ответственности [16].

Современное законодательство в зависимости от степени нарушения в налоговой сфере предусматривает налоговую ответственность, административную ответственность и уголовную ответственность.

В научной литературе правовую природу ответственности за налоговые нарушения связывают с финансово-правовой ответственностью и определением места последней в системе юридической ответственности. При этом, выделяют налоговую ответственность как составляющую финансово-правовой ответственности, которая регламентируется в государственно-властных отношениях.

Так, ответственность за нарушения налогового законодательства опирается признаки, которые свойственны финансово-правовой ответственности.

В первую очередь, основой такой ответственности является государственное принуждение, выраженной в конкретной форме – санкциях и штрафах, установленными финансово-правовыми нормами.

Во-вторую очередь, налоговая ответственность может наступить в результате незаконного действия, содержащего нарушения налогового законодательства.

Третье, к субъектам ответственности за правонарушения в области налогов и сборов относятся юридические и физические лица.

Четвертое, для правонарушителя налоговая ответственность выражается в неблагоприятных последствиях, которые носят имущественный характер.

Пятое, налоговая ответственность реализуется в процессуальной форме.

Но, несмотря на все вышперечисленное, налоговой ответственности присущи свои особенности, которые обусловлены спецификой налоговой системы, механизмами правового регулирования отношений в сфере налогов

и сборов. Следует заметить, что выделение налоговой ответственности в отдельный вид ответственности может оправдываться формированием Налоговым кодексом процессуальных норм, которые регулируют производство по делам о правонарушениях в области налогового законодательства.

В научной литературе выделяют две основные формы реализации налоговой ответственности (рисунок 4). К ним относятся:

- позитивная (добровольная, активная);
- негативная (ретроспективная, государственно-принудительная).

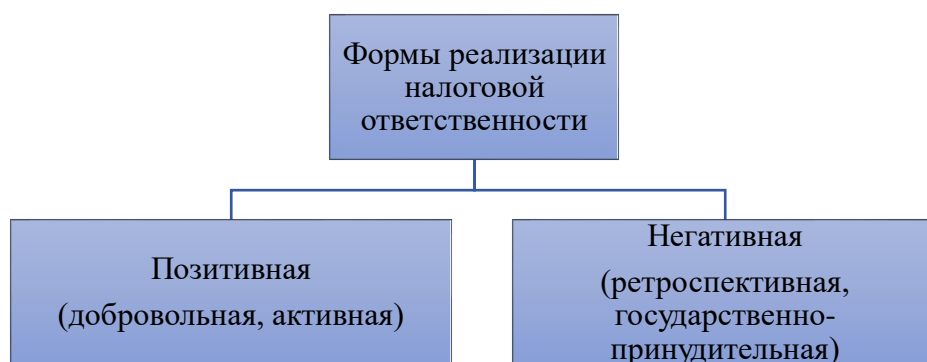


Рисунок 4 – Основные формы реализации налоговой ответственности

«Позитивной ответственности достаточно наличие нормативного основания. Это обосновывается тем, что она проявляется не на базе налогового правонарушения, а в силу добровольного выполнения собственных обязанностей налогоплательщиками» [20].

Работа каждого государства в области налогообложения предусматривает установление запретов в отношении совершению незаконных действий. Кроме этого, она опирается на добровольное и добросовестное соблюдение налогоплательщиками норм налогового законодательства при выполнении своих обязанностей. Следовательно, каждый налогоплательщик должен сознательно производить оплату установленных налогов. Осознание налогоплательщиками роли своих

действий в соответствии с обязанностями придает позитивный смысл налоговой ответственности.

Несмотря на то, что позитивной ответственности характерно добровольное начало, ей присуща определенная степень государственного принуждения. Позитивная налоговая ответственность является механизмом предупреждения нарушений в области налогового законодательства путем угроз наступления негативных последствий.

Позитивная ответственность предшествует негативной. Позитивная ответственность опирается на принцип добросовестности и принцип социальной справедливости.

Обоснования негативной налоговой ответственности характеризуются налоговыми правонарушениями. Такую ответственность раскрывают с различных точек зрения.

Первое, налоговая ответственность представляет реакцию государства на налоговые правонарушения.

Во-вторых, налоговая ответственность может определяться как исполнение юридической обязанности на основе государственного принуждения. Меры могут быть как праввосстановительными, так и штрафными.

Наличие либо отсутствие государственного принуждения определяет факт существования налоговой ответственности. Налоговую ответственность следует отличать от иных мер государственного принуждения, таких как: меры безопасности, меры пресечения, меры защиты и т.д.

Налоговая ответственность характеризуется содержанием правоохранительных отношений. Однако, налоговая ответственность не является идентичной охранительное правоотношение, поскольку последнее гораздо шире по объему и составу, чем налоговая ответственность. Тем не менее, налоговая ответственность реализуется в рамках охранительного правового института, который регулирует налоговые отношения посредством наложения запретов.

Негативной налоговой ответственности присущи следующие основания – нормативное, фактическое и процессуальное.

Наступление негативной налоговой ответственности возможно только при наличии всех перечисленных оснований и в строго определенной последовательности: норма права — налоговое правонарушение — применение санкции. Следует подчеркнуть, что вопрос о соблюдении определенных принципов налоговой ответственности был и остается весьма актуальным, как раньше, так и в настоящее время. На данные требования в своих решениях неоднократно указывали высшие российские судебные инстанции.

В таблице 1 укажем фундаментальные принципы налоговой ответственности и ведущие признаки налогового правонарушения.

Таблица 1 - Принципы налоговой ответственности

Принципы налоговой ответственности	Ведущие признаки налогового правонарушения
<ul style="list-style-type: none">- законность;- справедливость;- соразмерность наказания содеянному;- индивидуализация;- определенность наказания его однократность и обоснованность	<ul style="list-style-type: none">- противоправность;- виновность;- социальная вредность;- наказуемость деяния.

Согласно ст. 106 НК РФ: «налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Налоговым Кодексом установлена ответственность» [37].

Противоправность деяния – это нарушение конкретных норм отечественного законодательства о налогах и сборах. Поэтому налоговым правонарушением считается только деяние, запрещенное соответствующим законодательством, осуществленное в форме действия или бездействия.

Действие есть активная форма поведения. Например, умышленной искажение налоговой отчетности или занижение налоговой базы; воспрепятствование доступу сотрудников налоговых органов на территорию налогоплательщика. В свою очередь, бездействие характеризуется наличием пассивной формы поведения. Так, не перечисление банком в соответствующий бюджет налоговых платежей по поручениям своих клиентов; не удержание налоговым агентом сумм налога на доходы физических лиц и пр.

Виновность деяния характеризуется совершением налогового правонарушения умышленно или по неосторожности.

Традиционно отечественное отраслевое законодательство признает две формы вины – умысел и неосторожность, что нашло свое закрепление в ст. 110 НК РФ [37].

Умысел также подразделяется на две категории: прямой и косвенный умысел. При прямом умысле виновный субъект желает наступления противоправного результата, при косвенном – допускает наступления вредных последствий своих действий (бездействия). Противоправные деяния, совершенные умышленно, причиняют более значительный вред, чем неосторожные формы противоправного поведения.

В свою очередь, согласно положений п. 4 ст. 110 НК РФ, вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение того или иного налогового правонарушения [37].

Хотя правовая наука также рассматривает два вида неосторожной вины, небрежность и самонадеянность (легкомыслие) в НК РФ сформулирована ответственность только за небрежность. Например, она проявляется в том, что виновный субъект понимал противоправный характер своего поведения, но не осознавал вредности их последствий, хотя мог и обязан был это осознавать.

Отечественное налоговое законодательство не содержит исчерпывающего перечня обстоятельств, смягчающих ответственность. Практически любые условия могут быть признаны налоговыми органами или судом такими обстоятельствами, но три ситуации прямо закреплены в ст. 112 НК РФ. Во-первых, это совершение налогового правонарушения вследствие тяжелых личных или семейных обстоятельств. Во-вторых, смягчающим вину обстоятельством закон признает совершение деяния под влиянием угрозы или принуждения, либо в силу материальной, служебной или иной зависимости. В-третьих, тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Отсутствие вины в поведении определенного лица, даже если это поведение противоправно, исключает применение налоговых санкций. На данное условие прямо указывается в ст. 111 НК РФ «Обстоятельства, исключющие вину лица в совершении налогового правонарушения» [37].

Социальная вредность деяния состоит в том, что каждое правонарушение (преступление или проступок) причиняют вред определенным общественным отношениям. Вред может носить материальный (имущественный) и нематериальный характер. Он является обязательным признаком правонарушения.

Последствия налоговых правонарушений представляю некую цепочку явлений, связанных определенными закономерностями, где нанесенный вред - это звено в цепочке. Занижение оценки возможных последствий незаконных деяний способствуют принижению их социальной вредности. Обязательным элементом налогового правонарушения выступает наличие причинной связи между деянием и наступившими вредными последствиями. Они выражаются в уменьшении налоговых поступлений в бюджетную систему нашей страны, и как уже отмечалось, наносят реальный вред, решению различных задач, стоящих перед российским обществом и государством. С философской точки зрения, под причиной понимается определенное явление, которое

закономерно и неизбежно порождает последующее явление, рассматриваемое как следствие.

Наказуемость деяния может быть выражена ситуации, когда совершение нарушения в области налогового права влечет для нарушителя наказание в форме санкций и штрафов. Содержание наказуемости как формального признака такого проступка представляется как угроза применения наказания к виновному субъекту в процессе нарушения им определенных законодательных запретов по совершению каких-либо деяний. Говоря о наказуемости, важно подчеркнуть ее безусловную связь с дефиницией «санкция». Налоговая санкция представляет собой сформулированную в юридической форме возможность (или угрозу) государственного принуждения и наступления негативных последствий для правонарушителя в результате неисполнения им налоговых обязанностей.

Состав правоотношения налоговой ответственности характеризуется сложным социально-правовым явлением, включающим элементы, таких как: субъекты, права и обязанности субъектов, действия субъектов, объект правоотношения.

В правоотношении, складывающемся относительно налоговой ответственности, принимают участие как минимум две стороны: государство в лице компетентных органов, указанных в налоговом законодательстве, и правонарушитель. Налоговая ответственность направлена на достижение определенных целей. Данные цели прямо в налоговом законодательстве не указаны, однако их можно вывести из целей и задач самого Налогового Кодекса Российской Федерации. Нормативным порядком определены основные начала законодательства о налогах и сборах (ст. 3 НК), посредством решения которых достигаются цели налоговой ответственности. Предостерегая юридических и физических лиц от совершения противоправных деяний в налоговой сфере, налоговая ответственность преследует две цели:

- охранительную – направлена на ограждение общества от нежелательных ситуаций, связанных с нарушением имущественных интересов государства;
- стимулирующую – направлена на поощрение правомерное поведение субъектов налогового права.

Достижение целей налоговой ответственности определяется функциями, отражающими ее предназначение. В процессе правового регулирования отношений в области налогов налоговая ответственность выполняет юридическую и социальную функции.

Юридическая функция проявляется в двух аспектах: правовосстановительном (компенсационном) и штрафном (карательном). Правовосстановительный характер выражается в том, что ответственность налогоплательщика за нарушение своей обязанности по своевременной и полной уплате налогов преследует цель восстановить имущественные интересы государства, компенсировать казне причиненные убытки. Сущность штрафного характера налоговой ответственности заключается в неблагоприятных имущественных лишениях, претерпеваемых нарушителем законодательства о налогах и сборах.

Социальная функция налоговой ответственности выражается в осуществлении общего предупреждения налоговых правонарушений посредством побуждения субъектов налогового права к соблюдению норм налогового права.

Реализуется социальная функция посредством общей и частной превенции совершения налоговых правонарушений.

Общая превенция преследует цель предотвращения совершения налоговых правонарушений всеми субъектами налогового права.

Частная превенция направлена к индивидуально-определенному субъекту налогового права и заключается в предотвращении совершения им нового нарушения законодательства о налогах и сборах.

Способами реализации частной превенции служат претерпевание режима правового урона и угроза увеличения санкции на 100% в случае совершения лицом аналогичного налогового правонарушения (п. 4 ст. 114 НК), Главное предназначение функций налоговой ответственности заключается в обеспечении нормального действия механизма правового регулирования налоговых отношений.

По нашему мнению, налоговая ответственность представляет собой обязанность виновного лица, совершившего правонарушение в сфере налогового законодательства претерпевать меры государственно-властного принуждения, предусмотренные санкциями НК РФ и применяемые соответствующими органами согласно установленному процессуальному порядку.

Согласно данному определению, полагаем, что налоговой ответственности характерны материальные, процессуальные и функциональные признаки (рисунок 5).

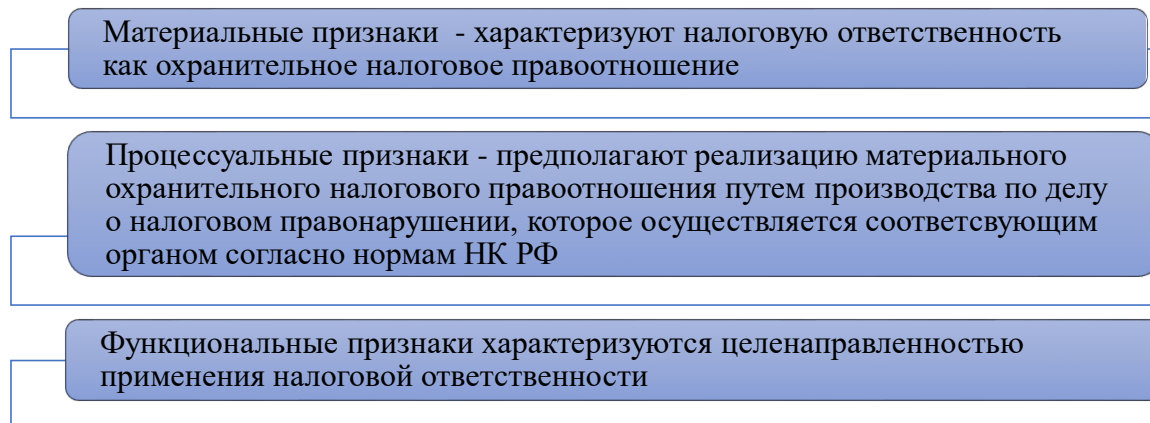


Рисунок 5 – Признаки налоговой ответственности

Цель налоговой ответственности связана с восстановлением нарушенных имущественных интересов государства, наказанием правонарушителя и предупреждением свершения им подобных противоправных деяний.

Таким образом, в первой главе раскрыто понятие юридической ответственности. Проведено исследование определений данной категории в интерпретации разных ученых. В ходе исследования выявлено, что в настоящее время нет четкого определения категории «юридическая ответственность». Определение данной категории законодательно не установлено. Особое внимание в данной главе уделено раскрытию основных функций и видов юридической ответственности. Проведенное исследование показало, что юридическая ответственность является важной составляющей юридического права. Юридическая ответственность включает в себя разные виды ответственности, а именно материальную, дисциплинарную, гражданско-правовую, административную, налоговую и уголовную. Существенный акцент сделан на исследовании понятия «налоговой ответственности», представлены разные взгляды на определение данной категории. В данной главе раскрыты основные формы реализации налоговой ответственности. Значимое внимание уделено раскрытию основных целей налоговой ответственности. Проведенное исследование позволило выделить признаки налоговой ответственности. Основным научным результатом первой главы явилось уточнение определения налоговой ответственности.

Глава 2 Налоговая ответственность в системе юридической ответственности

2.1 Понятие системы юридической ответственности и место в ней налоговой ответственности

Применение категории «система» к институту ответственности является достаточно условным, но имеет определенные основания, а также функциональные и организационные аспекты. В своих исследованиях Д.А. Липинский отмечает, что «право в целом и юридическая ответственность в частности способны регулировать общественные отношения, которые нуждаются в таком регулировании и поддаются правовому воздействию» [23].

Акцентируя внимание на связи функций юридической ответственности, позволяющей утверждать о системности данной ответственности А.В. Малько, Д.А. Липинский, Р.С. Маркунин отмечают, что система юридической ответственности обеспечивает выполнение следующих функций: обеспечительную, охранительную, восстановительную, карательную, воспитательную [32]. По мнению авторов, «обеспечительная функция заключается в том, что система юридической ответственности обеспечивает нормальную работу механизма правового регулирования, воздействуя на регулируемые общественные отношения» [32]. Охранительная функция системы юридической ответственности направлена на поддержание требуемого уровня законности и правопорядка в стране и участие в защите провозглашенных прав от различных нарушений. Восстановительная функция раскрывается в возвращении сторон в первоначальное положение, которое существовало до момента нарушений посредством возмещения причиненного ущерба, ставшего следствием такого правонарушения. Карательная функция системы юридической ответственности характеризуется необходимостью претерпевания субъектом ответственности неких лишений в виде

принадлежащих ему благ. Воспитательная функция предполагает формирование у общества законопослушного поведения [32].

В источниках юридической литературы можно встретить мнение, что функции юридической ответственности принимают участие в реализации всех функций права. При этом, взаимосвязи между функциями права и функциями юридической ответственности присущ двусторонний характер. При этом как функции права отражаются в функциях юридической ответственности, так и, наоборот, функции юридической ответственности проявляются в функциях права.

Юридическая ответственность характеризуется как сложный, системный и многофункциональный институт, являющаяся элементом системы права.

Юридическая ответственность подразделяется на определенные подсистемы (отдельные виды юридической ответственности). При этом каждому отдельному виду юридической ответственности характерны подвиды, включающие спектр норм юридической ответственности. Первичным элементом такой выступает определенная правовая норма, предполагающая ответственность за нарушение установленных в ней предписаний.

Юридическая норма – это связующее звено, обеспечивающее связь между элементами системы другого уровня.

Схематично система юридической ответственности может быть представлена следующим образом: в целом юридическая ответственность является системой, виды юридической ответственности – это подсистемы, подвиды юридической ответственности являются элементами системы, а первичный элемент – это норма, предусматривающая юридическую ответственность.

Система юридической ответственности представлена четырьмя уровнями ответственности.

Первый уровень рассматривает юридическую ответственность в целом как сложную совокупность видов ответственности.

Второй уровень представляет ответственность в рамках отрасли права.

Третий уровень рассматривает ответственность как часть правового института.

Четвертый уровень представляет ответственность на основе нормы права.

В настоящее время внимание многих ученых и практикующих юристов уделено изучению правовой природы института ответственности за налоговые правонарушения. В науке и практике стало появляться понятие «налоговая ответственность». Однако, применение данной категории является дискуссионным. В НК РФ в п.8 ст. 101 раскрывает порядок вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, но при этом, не указывая на термин «налоговая ответственность» [37]. Иными словами, в современных условиях, не существует нормативного документа, раскрывающего установленное законом определение налоговой ответственности. Представленный пробел в законодательстве провоцирует появление разных подходов раскрытию категории «налоговая ответственность». Согласно данным подходам налоговую ответственность рассматривают как вид:

- финансовой ответственности;
- административной ответственности;
- юридической ответственности.

Отсутствие законодательно закрепленной дефиниции «налоговая ответственность» приводит к рассмотрению данной категории с различных сторон относительно ее правовой природы.

Среди наиболее популярных подходов является выделение налоговой ответственности как вида административной ответственности. Рассмотрим понятие «налоговой ответственности» в интерпретации разных ученых.

В.А. Кинсбургская отмечает, что «правонарушениям в области налогов не присущи признаки преступления. Следовательно, по своей правовой природе они не являются административными. Однако, автор считает, что налоговые и административные правонарушения посягают на один объект – нормативно установленный порядок государственного управления» [14, 16].

По мнению, С.Г. Пепеляева «ответственность за нарушение налогового законодательства представляется как совокупность разных видов ответственности, в частности:

- гражданско-правовой,
- дисциплинарной,
- материальной,
- административной,
- уголовной» [14, 35].

Налоговая ответственность как вид финансовой ответственности рассматривается учеными, такими как: Ю.А. Крохина, И.И. Кучеров, А.В. Макаров.

«Ю.А. Крохина считает, что налоговое право относится к подотрасли финансового права. Следовательно, автор, отождествляет предмет и метод налоговой и финансовой ответственности. Ю.А. Крохина указывает на то, что в НК РФ содержатся процессуальные нормы, регулирующие производство по делам о налоговых правонарушениях. В этой связи, налоговая ответственность не имеет зависимости от законодательства об административных правонарушениях, так как НК РФ оснащен процессуальными нормами» [14].

«А.А. Гогин придерживается взгляда, при котором налоговая ответственность относится к юридической ответственности. Налоговая ответственность включает следующие два аспекта. Первый – это позитивный, который имеет постоянный, созидательный характер, свойственный многим субъектам налоговых правоотношений. Второй – это негативный, который характеризуется временным явлением, возникающим как вследствие нарушений требований правовых норм» [8].

Юридическая ответственность имеет ключевые признаки.

Во-первых, юридическая ответственность основывается на государственном принуждении.

Во-вторых, юридическая ответственность представляет конкретную форму исполнения санкций, которые предусмотрены правовыми нормами.

В-третьих, юридическая ответственность может наступить за совершенное правонарушение.

Четвертое, юридическая ответственность – это следствие реализации правонарушения, имеющее негативные последствия.

Пятое, юридическая ответственность реализуется в процессуальной форме.

Указанные признаки юридической ответственности являются обязательными. Отсутствие одного из них свидетельствует об отсутствии юридической ответственности. Все представленные признаки присущи и налоговой ответственности. В частности, налоговая ответственность:

- предполагает меры государственного принуждения;
- наступает на основании норм права и за их нарушение;
- является последствием виновного противоправного действия;
- предусматривает вменение санкций имущественного или морального характера, которые правонарушитель обязан претерпеть;
- подлежит исполнению согласно процессуальным формам.

Несмотря, что налоговой ответственности характерны признаки юридической ответственности, ей свойственны свои специфические признаки:

- основанием налоговой ответственности является налоговое правонарушение;
- ответственность за налоговые правонарушения регулируется в рамках налогового права;
- наличие особого субъективного состава;

– привлечение к налоговой ответственности осуществляется специальными органами (налоговыми или таможенными).

Вышеизложенное доказывает, что налоговая ответственность не обладает только лишь самостоятельными признаками ответственности. Следовательно, является безосновательным выделение ее как самостоятельный вид ответственности.

Под системой юридической ответственности следует понимать объективное объединение отраслевых видов юридической ответственности по содержательным признакам, которым свойственна относительная самостоятельность и устойчивость в праве. Представленная совокупность, взаимосвязь норм и институтов права, соблюдение которых позволяет обеспечить правопорядок, а их реализация при наступлении правонарушения способствует восстановлению правопорядка.

К ключевым системообразующим факторам относятся предмет, метод правового регулирования данного института, принципы и функции юридической ответственности.

Система юридической ответственности включает подсистемы, представляющие отдельные виды юридической ответственности. В свою очередь, каждый ее вид подразделяется на подвиды (подсистемы), а те включают совокупность правовых норм.

На основании вышеизложенного следует отметить, что налоговая ответственность является видом юридической ответственности и представляет собой применение к налогоплательщикам налоговых санкций за налоговое правонарушение уполномоченными на то государственными органами.

2.2 Соотношение административной и налоговой ответственности

Правовое регулирование налоговых отношений является специфичным, что обусловлено рядом обстоятельств. С.В. Мирошник выделяет следующие

обстоятельства.

«Во-первых, налоговые отношения, как и все другие финансовые правоотношения, имеют объективно конфликтный характер.

Во-вторых, налог - это единственная безвиновная форма добровольного или принудительного отчуждения части собственности в пользу публично-правовых образований.

В-третьих, налоговая деятельность является составной частью публичной финансовой деятельности. Она включает в себя не только введение налогов и сборов, определение правил исчисления и контроля уплаты фискальных платежей, но и установление адекватного механизма собственной защиты - налоговой ответственности» [34].

В современных условиях налоги являются финансовой основой государства и общества. Налоговые правонарушения являются угрозой для реализации публичных интересов, связанных с деятельностью государства.

В настоящее время налоговые правонарушения и ответственность за их совершение установлены НК РФ и КоАП РФ. Кроме этого возможно привлечение к уголовной ответственности согласно УК РФ за нарушения в области налогового законодательства, которые признаются преступлениями.

Согласно ст. 106 НК РФ налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, плательщика страховых взносов, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность [37].

Ст. 2.1. КоАП РФ установлено, что административным правонарушением признается противоправное, виновное действие (бездействие) физического или юридического лица, за которое КоАП РФ или законами субъектов Российской Федерации об административных правонарушениях установлена административная ответственность [17].

Налоговые нарушения представляют собой несоблюдение норм налогового права лицом, у которого имеются определенные обязательства по

уплате налогов.

В главе 16 НК РФ установлены виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение. Согласно главы 16 НК РФ существует следующий перечень таких нарушений [37]:

- нарушение налогоплательщиком установленного НК РФ срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе;
- ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным НК РФ;
- непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации (расчета по страховым взносам) в налоговый орган по месту учета;
- непредставление управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества в налоговый орган по месту учета в установленный законодательством о налогах и сборах срок;
- грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (базы для исчисления страховых взносов). Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения для целей настоящей статьи понимается отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета или налогового учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений;
- неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов);

- сообщение участником консолидированной группы налогоплательщиков ответственному участнику этой группы недостоверных данных (несообщение данных), приведшее к неуплате или неполной уплате налога на прибыль организаций ответственным участником;
- невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов;
- несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест или в отношении которого налоговым органом приняты обеспечительные меры в виде залога;
- непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля;
- представление налоговым агентом налоговому органу документов, содержащих недостоверные сведения;
- представление налоговым агентом налоговому органу недостоверных сведений в рамках процедуры получения налогоплательщиками инвестиционных налоговых вычетов в упрощенном порядке и др.

В главе 15 КоАП РФ установлены виды административных правонарушений в области финансов, налогов и сборов. К таким нарушениям относятся следующие [17]:

- нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций, а также нарушение требований об использовании специальных банковских счетов;
- нарушение срока постановки на учет в налоговом органе;
- нарушение срока представления сведений об открытии и о закрытии счета в банке или иной кредитной организации;
- нарушение срока представления сведений об открытии и о закрытии счета в банке или иной кредитной организации;
- нарушение сроков представления налоговой декларации (расчета по

- страховым взносам);
- непредставление (несообщение) сведений, необходимых для осуществления налогового контроля;
 - нарушение порядка открытия счета налогоплательщику;
 - нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога (сбора), страхового взноса, пеней, штрафа;
 - неисполнение банком решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страхового взноса или налогового агента;
 - неисполнение банком поручения государственного внебюджетного фонда;
 - грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности;
 - иные нарушения, установленные КоАП РФ [17].

Основаниями для признания деяния как правонарушения и последующего наложения на правонарушителя санкций являются:

- присутствие законодательной нормы, которая квалифицирует данное деяние как правонарушение;
- наличие факта свершения данного деяния;
- наличие документально зафиксированного решения уполномоченной инстанции о наказании нарушителя.

Законодатель оправданно включил в НК РФ нормы, составляющие институт налоговой ответственности.

Ответственность за совершение налоговых правонарушений несут не только юридические лица, но и физические лица. Необходимо отметить, что физические лица не привлекаются к ответственности в том случае, если в момент нарушения закона она не достигли 16-летия.

Согласно ст. 107 НК РФ, санкции к нарушителю вменяются вне зависимости от того, умышленно было совершено правонарушение или по

неосторожности. Но при этом, наказание за умышленное несоблюдение требований законодательства будет более жестким, нежели за нарушение, совершенное случайно.

Ст. 108 НК РФ устанавливает следующие условия, которые должны выполняться при вынесении решений о вменении санкций к юридическому или физическому лицу [37]:

- привлечь нарушителя к ответственности можно только в том порядке, который определен законом;
- повторное привлечение лица к ответственности за одно то же нарушение не допускается.

«В примечании к ст. 15.3 КоАП РФ установлено, что к административной ответственности могут быть привлечены только должностные лица, нарушившие закон в результате неисполнения или ненадлежащего исполнения своих служебных обязанностей. Физические лица (в том числе, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица), к административной ответственности за налоговые правонарушения по статье 15.3, статьях 15.4 - 15.9, 15.11 КоАП РФ, не привлекаются» [17].

В настоящее время дискуссионными являются вопросы соотношения налоговой и административной ответственности за нарушение налогового законодательства.

Налоговой и административной ответственности присуща разная правовая природа. Основанием налоговой ответственности является налоговое правонарушение. А для административной ответственности основанием является административное правонарушение [34].

В результате изучения понятий «налоговое правонарушение» и «административное правонарушение» выяснено, что данные категории не являются одинаковыми. Они отличаются характерными особенностями, составами, сущностью противоправности, субъектами права. Данные категории следует признавать, как самостоятельные.

Субъектами налоговой ответственности являются налогоплательщики, налоговые агенты и иные лица, а к субъектам административной ответственности относятся должностные лица налогоплательщиков и налоговых агентов [34].

Административная ответственность юридических лиц наступает только в случаях, предусмотренных статьями КоАП РФ или законами субъектов Российской Федерации об административных правонарушениях.

Обязательным условием привлечения к ответственности является наличие вины. В НК РФ и КоАП РФ существуют разные подходы к установлению вины. Также, различными являются юридические последствия налоговой и административной ответственности. Согласно НК РФ, к мерам налоговой ответственности относятся налоговые санкции, штрафы [34].

К лицам, совершившим налоговое правонарушение, не могут применяться меры административного наказания. Кроме этого, различными являются механизмы действия налоговой и административной ответственности. Они отличаются по срокам давности, процессуальным формам реализации. Порядок производства по делу о налоговом правонарушении является отличным от порядка производства по делу об административном правонарушении [34].

В отличие от требований КоАП РФ, в НК РФ не предусматривается стадия возбуждения дела об административном производстве. Помимо этого, в налоговом законодательстве не представлены многие понятия, которые применяются в КоАП РФ, а именно - «возбуждение дела», «участник производства».

«Согласно ст. 3.1 КоАП РФ к основным целям применения административных наказаний относится предупреждение совершения новых административных правонарушений как самим правонарушителем, так и иными субъектами. То есть административный штраф и другие меры административных наказаний реализуют предупредительную функцию, а не

карательную. Что касается налоговой ответственности, то она предполагает реализацию и защиту публичных интересов в налоговой сфере» [34].

«Разными являются обстоятельства, смягчающие и отягчающие налоговую и административную ответственность. Следует отметить, что в процессе определения величины налоговых санкций не принимается во внимание малозначительность деяния. В налоговом законодательстве, малозначительность деяния не предусмотрена в виде обстоятельства, освобождающего от мер юридической ответственности. В НК РФ выделены обстоятельства, наличие которых исключается привлечение налогоплательщика к налоговой ответственности. При этом, законодатель не указывает на освобождение от ответственности, а уточняет обстоятельства, исключаящие привлечение к налоговой ответственности» [34].

Необходимо отметить, что согласно положениям «п. 3. Ст. 114 НК РФ, размер санкции, вменяемой нарушителю может сократиться в 2 раза или более относительно значения, установленного законодателем, если правонарушение было совершено при обстоятельствах, признаваемых смягчающими. На основании п.1 ст. 112 НК РФ к таковым относятся:

- тяжелое семейное или личное положение;
- наличие угрозы или принуждения со стороны третьих лиц;
- наличие зависимости от третьих лиц, в силу которой нарушитель не мог не допустить несоблюдения требований законодательства» [37].

Следует заметить, что законодатель может наказание, которое налагается на нарушителя скорректировать не только в сторону уменьшения, но и в сторону увеличения. Такое право суда установлено п.4 ст. 114 НК РФ, согласно которому величина штрафа увеличивается вдвое, если нарушение было совершено при отягчающих обстоятельствах, к которым относятся факты повторного привлечения к ответственности за аналогичное противоправное деяние.

Согласно ст. 4.2 КоАП РФ к обстоятельствам, смягчающим административную ответственность относятся [17]:

- раскаяние лица, совершившего административное правонарушение;
- добровольное прекращение противоправного поведения лицом, совершившим административное правонарушение;
- добровольное сообщение лицом, совершившим административное правонарушение, в орган, уполномоченный осуществлять производство по делу об административном правонарушении, о совершенном административном правонарушении;
- оказание лицом, совершившим административное правонарушение, содействия органу, уполномоченному осуществлять производство по делу об административном правонарушении, в установлении обстоятельств, подлежащих установлению по делу об административном правонарушении;
- предотвращение лицом, совершившим административное правонарушение, вредных последствий административного правонарушения;
- добровольное возмещение лицом, совершившим административное правонарушение, причиненного ущерба или добровольное устранение причиненного вреда;
- добровольное исполнение до вынесения постановления по делу об административном правонарушении лицом, совершившим административное правонарушение, предписания об устранении допущенного нарушения, выданного ему органом, осуществляющим государственный контроль (надзор) и муниципальный контроль;
- совершение административного правонарушения в состоянии сильного душевного волнения (аффекта) либо при стечении тяжелых личных или семейных обстоятельств;
- совершение административного правонарушения несовершеннолетним;
- совершение административного правонарушения беременной

женщиной или женщиной, имеющей малолетнего ребенка.

В ст. 112 НК РФ кроме обстоятельств, смягчающих ответственность за налоговые нарушения, определен перечень обстоятельств, отягчающих такую ответственность. В настоящее время данный перечень ограничен одним обстоятельством - идентичной повторностью [37].

В КоАП РФ также предусмотрены обстоятельства, отягчающие административную ответственность. На основании ст. 4.3 КоАП РФ к обстоятельствам, отягчающим административную ответственность относятся [17]:

- продолжение противоправного поведения, несмотря на требование уполномоченных на то лиц прекратить его;
- повторное совершение однородного административного правонарушения;
- вовлечение несовершеннолетнего в совершение административного правонарушения;
- совершение административного правонарушения группой лиц;
- совершение административного правонарушения в условиях стихийного бедствия или при других чрезвычайных обстоятельствах;
- совершение административного правонарушения в состоянии опьянения либо отказ от прохождения медицинского освидетельствования на состояние опьянения при наличии достаточных оснований полагать, что лицо, совершившее административное правонарушение, находится в состоянии опьянения.

Таким образом, ответственность за налоговые правонарушения зависит от многих факторов, которые необходимо оценить при вынесении решения о мере наказания, которое вменяется налогоплательщику. При этом НК РФ не является единственным документом, который устанавливает санкции и порядок их применения к нарушителю.

В настоящее время КоАП РФ и УК РФ тоже устанавливают ответственность за правонарушения в области налогов и сборов. Разделение противозаконных деяний на различные категории и применение к ним различных видов ответственности обосновывается их различным характером и размером ущерба, который влечет за собой их совершение.

Однако, исследование показало, что некоторые нарушения дублируются в КоАП РФ и НК РФ. Например, в ст. 116 НК РФ и ст.15.3 КоАП РФ предусмотрена ответственность за нарушение срока постановки на учет в налоговый орган. Для устранения дублирования видов ответственности необходимо четкое их разделение по составу и закрепление в соответствующих законодательных документах, что требует реформирования законодательства.

2.3 Соотношение налоговой и уголовной ответственности

Проведенное исследование показало, что за нарушения законодательства в области налогов и сборов может быть установлена уголовная ответственность. Так в п. 4 ст. 108 НК РФ установлено, что привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами Российской Федерации [37].

В настоящее время среди ученых и практиков имеются дискуссии в сфере соотношения налоговой и уголовной ответственности.

Согласно действующему законодательству, за налоговые преступления к нарушителю применяется уголовная ответственность.

Уголовной ответственности, которая вменяется за налоговые преступления свойственны признаки аналоговой ответственности, но имеющие свою специфику [38, 48].

Ключевое отличие уголовной ответственности от налоговой — это ее основание.

К основанию уголовной ответственности за преступления в области налогов и сборов относится налоговое преступление. Согласно УК РФ существуют следующие составы налоговых преступлений [50]:

- ст. 198 – уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица - плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов;
- ст. 199 - уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов, подлежащих уплате организацией - плательщиком страховых взносов;
- ст. 199.1 - неисполнение обязанностей налогового агента;
- ст. 199.2 - сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов

Статьи о налоговых преступлениях предусматривают привлечение к уголовной ответственности только за уклонение от уплаты налогов в крупном размере.

Уголовная ответственность в области налогов и сборов является реакцией государства на совершенное налоговых преступлений, исполняемой в процессуальных формах, реализуемой органами исполнительной власти, прокуратурой, судом.

Уголовная ответственность за налоговые преступления может наступить не только за неуплату налогов. К уголовной ответственности также могут быть привлечены:

- налоговые агенты, не исполняющие свои обязанности, установленные НК РФ по исчислению, удержанию и перечислению налогов (ст. 199.1 УК РФ);

– руководители организации или ИП, скрывшего денежные средства или имущество, за счет которых могла быть взыскана недоимка (ст. 199.2 УК РФ) [50].

Обвинение и осуждение налогоплательщика, который совершил налоговое преступление и применение к нему уголовного наказания могут реализовываться путем осуществления законодательно установленных уголовно-процессуальных действий, складывающихся в стадии уголовного процесса, а именно: возбуждение уголовного дела, расследование, судебное разбирательство, исполнение уголовного наказания.

Закон, регламентируя порядок и последовательность их осуществления, определяет основные элементы уголовной ответственности: объяснения виновного лица на протяжении всего процесса, правовую отрицательную оценку компетентных органов, назначение судом наказания.

Необходимо отметить, что согласно ст. 19 УК РФ уголовную ответственность могут нести только физические лица. Как было указано ранее налоговую ответственность могут нести как юридические, так и физические лица. Это положение относится к уклонению от уплаты налогов как физическими лицами, так и организациями [50].

К физическим лицам как субъектам уголовной ответственности относятся граждане Российской Федерации, иностранные граждане, лица без гражданства, достигшие 16-летнего возраста, имеющие облагаемый налогом доход (зарплату) и обязанные в соответствии с законодательством представлять в органы налоговой службы декларацию о доходах в целях исчисления и уплаты налога.

Неуплата налога организацией обусловлена, как правило, действиями должностных лиц организации, к которым в первую очередь относятся руководитель организации-налогоплательщика и главный бухгалтер. По их указаниям могут вноситься искажения в документы налоговой отчетности и скрываться доходы организации.

Именно эти должностные лица могут привлекаться к уголовной ответственности за налоговые нарушения в рамках реализации финансово-хозяйственной деятельности организации.

В таблице 2 проведем сравнительную характеристику налоговой и уголовной ответственности по ключевым критериям.

Таблица 2 – Сравнительная характеристика налоговой и уголовной ответственности по ключевым критериям

Критерий	Налоговая ответственность	Уголовная ответственность
Правоустанавливающий документ	НК РФ	УК РФ
Субъект ответственности	Юридические лица, индивидуальные предприниматели, физические лица	Физические лица (в том числе обладающие статусом ИП), достигшие возраста 16-летия.
Размер суммы недоимки	Не имеет значения	Должен быть крупным или особо крупным
Наличие умысла для привлечения к ответственности	Не обязательно	Обязательно

К нормативному основанию уголовной ответственности относятся правовые нормы, которые предусматривают:

- составы налоговых преступлений;
- производство по делам об уголовных преступлениях;
- исполнение обвинительного приговора о назначении уголовного наказания.

Данные нормы раскрываются в первую очередь в УК РФ, а также в иных кодексах РФ — Уголовно-процессуальном и Уголовно-исполнительном. Регулирование федеральным законом общественных отношений, связанных с

совершением налоговых преступлений, дает определенные гарантии в защите прав и интересов виновного налогоплательщика.

Лицо может быть освобождено от уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов по УК РФ, если (п. 2 примечания ст. 198, п. 2 примечания ст. 199 УК РФ) [50]:

- преступление им было совершено впервые;
- были уплачены сумма недоимки, пени и штрафа, установленного НК РФ. Сделать это нужно до первого судебного заседания по уголовному делу (ч. 1, 2 ст. 28.1 УПК РФ).

Уголовной ответственности в сфере налогообложения присущи следующие особенности.

Во-первых, она карает за налоговые преступления, которые, несмотря на общественно опасный характер, относятся к имущественным, не имеющим отношения к преступлениям — эксцессам (убийствам, изнасилованиям и т.д.).

Во-вторых, по субъектному составу к уголовной ответственности за налоговые преступления привлекаются преступники, руководящего состава, как правило, интеллигентные люди, законопослушные во всех других отношениях. Эти особенности не могут не учитываться судом при назначении уголовного наказания по делу о налоговом преступлении.

Меры уголовной ответственности в области налогов и сборов реализуются в уголовно-процессуальном правоотношении, главными субъектами которого являются компетентный орган, наделенный властными юрисдикционными полномочиями, и обвиняемый (подсудимый, осужденный).

Анализ их взаимоотношений позволяет по аналогии с налоговой ответственностью выделить в структуре уголовной ответственности те же элементы: объяснение обвиняемым лицом существа налогового преступления; правовую отрицательную оценку противоправного деяния; назначение наказания судом и его исполнение.

Понятие «объяснение» свидетельствует о том, что на протяжении всего уголовного процесса обвиняемый как личность имеет не только обязанности, но и права. Право на «объяснение» обвиняемого включает в себя возможность (ст. 47 УПК РФ): «возражать против обвинения», «давать показания по предъявленному обвинению», «представлять ходатайства», «давать показания и объяснения на родном языке» и т.д. [49].

Наиболее существенным элементом уголовной ответственности в сфере налогообложения является категория «правовая отрицательная оценка». Подвергаясь уголовно-процессуальному отрицательному воздействию со стороны компетентных органов, лицо, совершившее налоговое преступление, выступает в качестве подозреваемого, обвиняемого, подсудимого и осужденного.

Наивысшее развитие уголовно-процессуальная отрицательная оценка получает при вынесении обвинительного заключения и обвинительного приговора.

Завершающим элементом уголовной ответственности является уголовное наказание, закрепляющее правовую отрицательную оценку и назначаемое судом от имени государства за совершенное преступление.

Статьи УК РФ о налоговых преступлениях устанавливают уголовные наказания в виде штрафа, ареста, лишения свободы с запретом занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью. Анализируя роль каждого отдельного относительно налоговых отношений, следует отметить, что сущностью уголовной ответственности является не само уголовное наказание, а осуждение, порицание виновного в совершенном преступлении.

Действительно, уголовно-процессуальный коридор, по которому идет с момента совершения налогового преступления виновное лицо, и обвинительный приговор, зачитываемый судьей, представляют собой уже часть наказания, нередко даже его важнейшую часть.

Правовая отрицательная оценка как элемент уголовной ответственности имеет большое значение при правильном и взвешенном использовании в налоговой юрисдикции уголовной репрессии.

Государство должно бороться с неплательщиками налогов не столько карательными мерами, сколько совершенствованием системы налогообложения.

Таким образом, во второй главе работы было исследовано понятие системы юридической ответственности и определено в ней место налоговой ответственности. Существенное внимание уделено анализу понятий и соотношению налоговой и административной ответственности, выделены их схожие черты и основные различия. Исследованы виды налоговых нарушений, влекущих налоговую и административную ответственность. Раскрыты смягчающие и отягчающие обстоятельства налоговой и административной ответственности за нарушения законодательства в области налогов и сборов. В данной главе проведен сравнительный анализ налоговой и уголовной ответственности. Выделены особенности и обстоятельства при которых наступает уголовная ответственность за преступления в области налогов и сборов.

Глава 3 Основания налоговой ответственности, проблемы и направления совершенствования института налоговой ответственности

3.1 Основания налоговой ответственности

Основание налоговой ответственности характеризуется системой действующих юридических положений, которые содержат права и обязанности сторон налогового правоотношения, а также составы противоправных деяний, виды налоговых санкций и принципы их применения.

Самостоятельность налоговой ответственности как вида юридической ответственности подтверждается наличием ряда существенных признаков. В частности, к ним относятся основания ответственности, имеющие три формы выражения (рисунок 6):

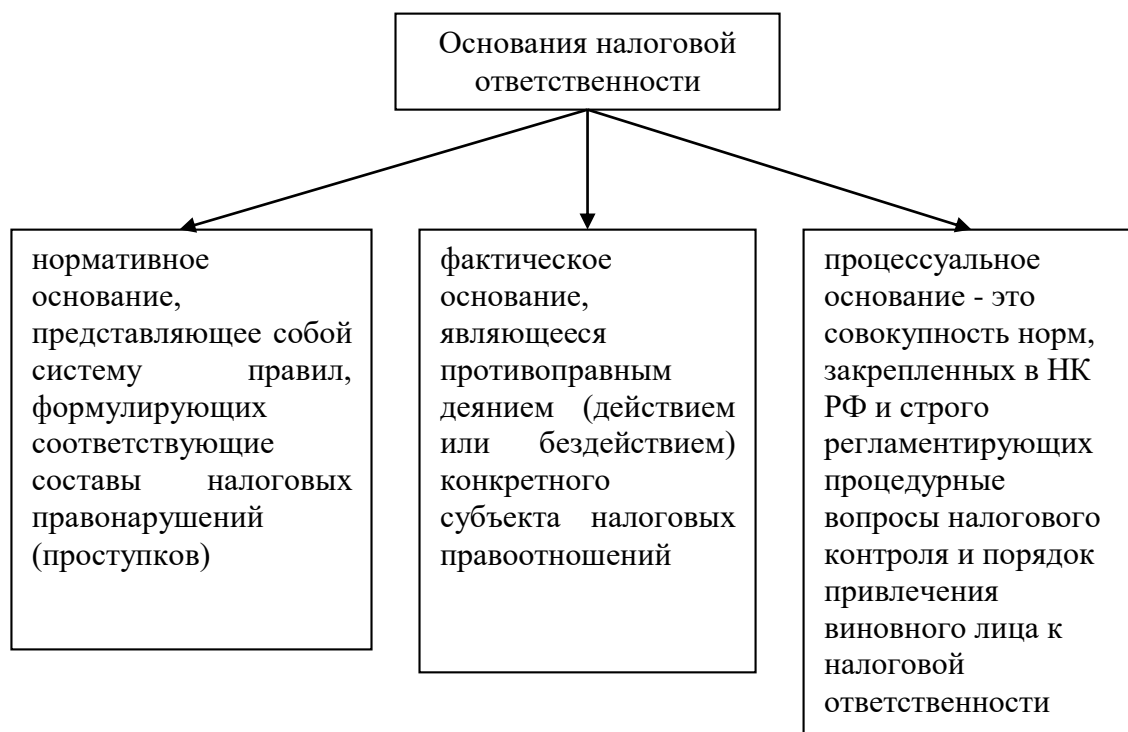


Рисунок 6 – Основания налоговой ответственности

Первое основание является формальным (нормативным). Оно проявляется в существовании системы правовых норм в области

налогообложения, которые устанавливают состав налоговых правонарушений, права и обязанности участников охранительного налогового правоотношения, применяющих ответственность за налоговые правонарушения. Второе основание является фактическим, представляющим совершение субъектом противоправного деяния, в области налогового законодательства. Третье основание является процессуальным, состоящим в вынесении решения уполномоченным органом о налоговых санкциях.

Перед проведением анализа оснований налоговой ответственности, раскроем состав налогового правонарушения.

Под составом следует понимать комплекс однородных и типичных обязательных признаков, необходимых для применения ответственности на лицо, которое нарушило налоговые обязанности, сформулированные в НК РФ. Основанием налоговой ответственности является состав налогового правонарушения, который включает четыре элемента: объект, объективная сторона, субъект, субъективная сторона (таблица 3).

Таблица 3 – Состав налогового правонарушения

Элементы налогового правонарушения	Содержание
Объект	общим объектом состава налогового правонарушения является налоговая система России, поскольку именно ей причиняется вред соответствующими противоправными деяниями
Объективная сторона	объективная сторона состава налогового правонарушения призвана указывать четкие аспекты наказуемого деяния, то есть особенности его внешнего проявления. С одной стороны, данное требование призвано ограничивать властное усмотрение при наложении взыскания; с другой стороны, исключить возможности для виновного лица по уклонению от ответственности
Субъект	по своей сущности налоговое правоотношение включает в себя лишь две основных стороны: налогоплательщик (плательщик сборов) и государство в лице его уполномоченных органов
Субъективная сторона	для организации субъективная сторона налогового правонарушения определяется в зависимости от отношения ее должностных лиц или иных представителей к своим служебным обязанностям, выражающаяся в форме умысла или неосторожности

Налоговые нарушения провоцируют значительные проблемы относительно качественного формирования доходной части бюджетов, препятствуют тщательному налоговому контролю, наносят вред государству.

Непосредственными объектами конкретных налоговых правонарушений выступают директивно установленный порядок по взиманию налогов и сборов, процессуальные процедуры по осуществлению налогового контроля, невыполнение банком, возложенных на них обязанностей в сфере отношений, регулируемых налоговым законодательством и пр.

Обязательными признаками объективной стороны состава нарушений в области налогов являются: деяние, его последствие, причинные связи между деянием и наступившими отрицательными последствиями.

Факультативные признаки объективной стороны состава нарушений в области налогов характеризуются способом, местом, обстановкой, временем, повторностью и системностью совершения противоправных деяний.

Следует подчеркнуть, что юридическая особенность бездействия в налоговых правонарушениях мало чем отличается от противоправного активного поведения, ибо сущность данного бездействия состоит в не совершении обязанным субъектом директивных предписаний правовых норм (неуплата налогов, неведение финансовой отчетности и пр.).

Фактическое основание налоговой ответственности – это конкретные правонарушения, составы которых изложены в гл. 16 и 18 НК РФ [37].

Согласно действующему законодательству в области налогов и сборов существует спектр обязательных условий, без выполнения которых физическое и юридическое лицо нельзя привлечь к ответственности за совершение налогового правонарушения. Все условия отражены в НК РФ.

Следует отметить, что НК РФ не противоречит одному из основных принципов российского права – презумпции невиновности. Иными словами, налогоплательщика нельзя призвать к ответственности до тех пор, пока не будет доказана его вина в совершении налогового правонарушения или преступления. Так, налоговый орган, выдвигающий обвинение и

обнаруживший нарушение должен самостоятельно доказать виновность конкретного плательщика в совершении противоправного деяния. Кроме этого, налогоплательщик, против которого вынесено обвинение и налоговый орган принял решение о виновности лица, имеет право оспорить данное решение в суде. Суд в процессе рассмотрения дела опирается не только на нормы НК РФ и сопутствующие нормативно-правовые акты, но и на практику иных судов в таких вопросах.

В настоящее время единственным нормативным правовым актом, устанавливающим основания, порядок и меры ответственности за совершение налогового правонарушения выступает НК РФ. Это закреплено ст. 108 НК РФ [37].

Согласно ст. 108 НК РФ имеются общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. К таким условиям относятся следующие:

- никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ;
- никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения;
- привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами Российской Федерации;
- привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить (перечислить) причитающиеся суммы налога (сбора, страховых взносов) и пени;
- лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в

предусмотренном федеральным законом порядке. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица;

- ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах, допущенные в связи с выполнением договора инвестиционного товарищества, несет управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета.

Согласно п. 3 ст. 108 НК РФ основанием для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах является установление факта совершения данного нарушения решением налогового органа, вступившим в силу [37].

Таким образом, лицо не может привлекаться к ответственности за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

- отсутствие события налогового правонарушения;
- отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;
- совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния шестнадцатилетнего возраста;
- истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Кроме этого, лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если такое правонарушение было совершено при приобретении (формировании источников приобретения), использовании либо распоряжении имуществом и (или) контролируемым

иностранными компаниями, а также счетами (вкладами), информация о которых содержится в специальной декларации и (или) прилагаемых к ней документах и (или) сведениях, представленных в соответствии с Федеральным законом "О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации". В этом случае, основанием для не привлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения является представление копии такой специальной декларации и копий, прилагаемых к ней документов и (или) сведений с отметкой налогового органа о приеме.

Согласно ст. 110 НК РФ виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности [37].

Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.

Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения.

Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового (расчетного) периода, в течение которого

было совершено это правонарушение, и до момента вынесения решения о привлечении к ответственности истекли три года (срок давности).

На основании ст. 114 НК РФ налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения [37].

Налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных главами 16 и 18 НК РФ [37].

При совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой.

Сумма штрафа, взыскиваемого с налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов или налогового агента за налоговое правонарушение, повлекшее задолженность по налогу (сбору, страховым взносам), подлежит перечислению со счетов соответственно налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов или налогового агента только после перечисления в полном объеме этой суммы задолженности и соответствующих пеней в очередности, установленной гражданским законодательством Российской Федерации.

Согласно п. 1 ст. 108 НК РФ никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ [37].

Следовательно, в процессе решения вопросов о разграничении налоговой и иной ответственности физических лиц судам следует исходить из того, что одно и то же правоотношение не может одновременно квалифицироваться как налоговое и иное, не являющееся налоговым, в связи с чем налогоплательщик — физическое лицо за совершенное им деяние не может быть одновременно привлечен к налоговой и иной ответственности. В этой связи, если выявленное налоговым органом деяние совершено налогоплательщиком — физическим лицом в рамках налоговых правоотношений, определение которых дано в ст. 2 НК РФ, вопрос о

квалификации этого деяния как правонарушения и его последствиях должен решаться только согласно положениям НК РФ. При решении вопроса об ответственности должностных лиц организаций-налогоплательщиков необходимо принимать во внимание, что согласно п. 4 ст. 108 НК РФ привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами Российской Федерации [37].

3.2 Проблемы и направления совершенствования института налоговой ответственности

В современных условиях неуплата налогов является одним из распространенных экономических правонарушений. Зачастую налогоплательщики умышленно занижают налогооблагаемую базу, не всегда корректно отражают в учете полученные доходы, желая снизить размер налоговых сумм. Отдельные недобросовестные субъекты хозяйствования стремясь увеличить собственную прибыль за счет неуплаты налогов, уводят экономическую деятельность в тень.

В настоящее время ответственность налогоплательщика за нарушения в области налогового законодательства установлена в НК РФ, КоАП РФ и УК РФ. Вышеуказанные документы указывают условия и виды нарушений, соответствующие санкции за данные нарушения, а также раскрывают момент возникновения уголовной ответственности за преступления в области налогового законодательства.

В результате проведенного исследования выявлено, что при нарушениях в сфере налогов и сборов могут возникать различные виды ответственности, а именно налоговая, административная и уголовная.

Рассмотрим ключевые проблемы, которые связаны с ответственностью за нарушения норма налогового права.

В ч. 1 ст. 50 Конституции РФ выделен важный конституционный принцип – это принцип невозможности повторного осуждения за одно и то же совершенное ранее преступление [18]. Относительно налоговых правоотношений, такой принцип закреплён в ст. 108 НК РФ, где указано, что никого не может быть повторно привлечён к ответственности за совершение одного и того же правонарушения в области налогового законодательства. На сегодняшний день многие бизнесмены задаются вопросом об ответственности за налоговые правонарушения, а именно какую ответственности они понесут за такие деяния – налоговую, административную или уголовную.

При ответе за данный вопрос необходимо понимать, что вышеотмеченные виды ответственности применяются к разным субъектам: административная и уголовная ответственность – к должностным лицам хозяйствующего субъекта (или индивидуального предпринимателя), а налоговая ответственность – в целом на налогоплательщика. Таким образом, нарушается принцип невозможности повторного привлечения к ответственности за одно и то же деяние по неуплате налогов, поскольку санкции применяются к различным субъектам. К основе, объединяющей вышеуказанные виды ответственности за налоговые нарушения относится наличие общего события правонарушения.

Привлечение к налоговой ответственности не зависит от правового статуса привлекаемого лица. Оно может происходить тогда, когда нет потребности в проведении налоговых проверок с целью установления налогового правонарушения, и при присутствии признаков следующих правонарушений:

- нарушение срока постановки на учет в налоговом органе - ст. 116 НК РФ;
- нарушение срока предоставления сведений об открытии и закрытии счета в банке - ст. 118 НК РФ;
- несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест, - ст. 125 НК РФ;

– непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, - ст. 126 НК РФ и др.

К проблеме привлечения плательщиков налогов к налоговой ответственности можно отнести применение методов минимизации и оптимизации налогов. Практика показывает, что многие предприниматели, в погоне за желанием оптимизировать и минимизировать налоговую нагрузку используют незаконные способы ухода от налогов.

В современной налоговой практике широко применяются методы оптимизации и минимизации налоговой нагрузки. Тем не менее, следует понимать, что не все способы минимизации налогов могут быть законными и разрешенными. Следовательно, необходимо на законодательном уровне четко указать разрешенные способы минимизации и оптимизации, и нелегальные, недопустимые для применения в практике.

Необходимо заметить, что существование нескольких законов, которые предусматривают различные виды ответственности за налоговые правонарушения, влечет непонимание по определению налоговой ответственности.

Кроме всего вышеуказанного, усложняет ситуацию постоянные изменения налогового законодательства, требующие оперативной переработки и дополнения связанных нормативных актов.

Важным недостатком НК РФ является однотипность мер налоговой ответственности, которые не позволяют ее индивидуализировать. Наличие одновременно нескольких основополагающих законов, которые предусматривают разные виды ответственности за налоговые правонарушения, вносит неразбериху в правоприменительную практику.

Для разъяснения данной ситуации предлагаем усовершенствовать концептуальный подход к структуре законодательства в области налогов и сборов и объективно конкретизировать способы уклонения от уплаты налогов, которые наносят существенный ущерб государству.

По нашему мнению, необходимы следующие мероприятия.

Во-первых, в НК РФ следует в отдельную главу выделить нормы, которые предусматривают все возможные виды ответственности за нарушения налогового законодательства.

Во-вторых, установить четкое определение налоговой ответственности в НК РФ.

В-третьих, необходимо конкретизировать способы уклонения от уплаты налогов, в том числе нелегальные схемы минимизации и оптимизации налоговой нагрузки юридического лица, приносящие особо крупный ущерб государству. Установить за такие противоправные действия уголовную ответственность.

В-четвертых, в НК РФ внести статью о том, что уголовная ответственность за налоговые преступления устанавливается на основании УК РФ.

В-пятых, в КоАП РФ исключить статьи, определяющие виды нарушений в области налогов и сборов, и меры ответственности за них. Данные статьи раскрыть в НК РФ.

Предложенные подходы к совершенствованию института ответственности позволят разграничить виды нарушений и четко установить соответствующую им ответственность.

Таким образом, в третьей главе рассмотрены основания налоговой ответственности, выявлены основные проблемы, связанные с применением ответственности за правонарушения в области налогов и сборов. На основании проведенного исследования усовершенствован концептуальный подход к изменению структуры законодательства в области налогов и сборов.

Заключение

В первой главе раскрыто понятие юридической ответственности. Раскрыты основные функции и виды юридической ответственности. В данной главе особое внимание уделено исследованию понятия налоговой ответственности, ее признакам, целям и функциям.

В системе социальной ответственности особая роль отводится юридической ответственности. Она систематизирует в себе общие характеристики социальной ответственности, в то же время, обладает собственными специфическими признаками. Содержание юридической ответственности раскрывается в возложении на виновное лицо определенных карательных санкций или при вменении ему обязанностей восстановить незаконное нарушенное право. При этом, наступившие для нарушителя негативные последствия ложатся на него дополнительным бременем.

К целям юридической ответственности относятся:

- карание правонарушителя. Величина санкции определяется тяжестью содеянного;
- перевоспитание осужденного государством правонарушителя;
- предупреждение новых правонарушений как со стороны лица, их совершившего, так и со стороны иных лиц;
- восстановление положения пострадавшего от правонарушений лица посредством возврата к прежнему положению или путем компенсационных мер.

Развитие правовой системы способствует увеличению количества видов юридической ответственности. Следует отметить, что виды юридической ответственности классифицируют исходя из отраслевой принадлежности. Их делят по видам правонарушений.

В настоящее время в теории права выделяют административную, уголовную, дисциплинарную, гражданскую и материальную ответственность.

Тем не менее, с недавнего времени некоторые авторы проводят дискуссии относительно нового вида ответственности – налоговой. Данный перечень видов юридической ответственности является неисчерпывающим. В настоящее время выделяют и иные ее виды, например, семейную, финансовую, конституционную, процессуальную и др.

Налоговую ответственность можно представить, как одну из ключевых дефиниций налогового права. В настоящее время нет четкого определения налоговой ответственности. Также данное понятие не закреплено в НК РФ. В научной литературе выделяют две основные формы реализации налоговой ответственности. К ним относятся: позитивная (добровольная, активная) и негативная (ретроспективная, государственно-принудительная).

Проведенное исследование позволило уточнить определение «налоговой ответственности». По нашему мнению, налоговая ответственность представляет собой обязанность виновного лица, совершившего правонарушение в сфере налогового законодательства претерпевать меры государственно-властного принуждения, предусмотренные санкциями НК РФ и применяемые соответствующими органами согласно установленному процессуальному порядку.

Во второй главе исследовано понятие системы юридической ответственности и определено в ней место налоговой ответственности. Существенное внимание уделено анализу понятий и соотношению налоговой и административной ответственности, выделены их схожие черты и основные различия. Исследованы виды налоговых нарушений, влекущих налоговую и административную ответственность. Раскрыты смягчающие и отягчающие обстоятельства налоговой и административной ответственности за нарушения в области налогов и сборов. В данной главе проведен сравнительный анализ налоговой и уголовной ответственности. Выделены особенности и обстоятельства при которых наступает уголовная ответственность за преступления в области налогов и сборов.

Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность. Признаки налогового правонарушения: противоправность, виновность, наказуемость.

Среди стадии ответственности за налоговые правонарушения следует выделить следующие: возбуждение производства по делу о налоговом правонарушении; рассмотрение дела и вынесение по делу решения; судебный контроль; исполнение решения о привлечении нарушителя к ответственности.

В результате анализа нормативных актов и юридической литературы выявлено, что за нарушения в сфере налогообложения применяются такие виды ответственности как налоговая, административная и уголовная.

Налоговая ответственность, будучи реакцией государства на совершенное налоговое правонарушение, проявляется наиболее четко в трех основных процессуальных формах. К ним относятся: объяснение (возражения) правонарушителя по поводу совершенного противоправного деяния; правовая отрицательная оценка деяния юрисдикционным органом; применение административного наказания на основе отрицательной оценки, которое в НК РФ получило название «налоговая санкция».

За административные проступки может наступить административная ответственность, которую могут возлагать суды, органы внутренних дел, таможенные органы, административные комиссии и иные уполномоченные на то органы. Административная ответственность может реализовываться в формах предупреждения, штрафа, лишения специального права, конфискации, административного ареста.

За налоговые правонарушения налагается налоговая ответственность, которую возлагают налоговые органы. В зависимости от тяжести правонарушения и характера правонарушения такая ответственность может реализовываться в разных формах.

За преступления наступает уголовная ответственность, которую может

возложить только суд. Данная ответственность может реализовываться в формах лишения свободы, исправительных работ, конфискации имущества и т.п. В свою очередь, уголовную ответственность за налоговые преступления характеризуют признаки, свойственные налоговой ответственности, но с учетом ее особенностей.

Основанием уголовной ответственности за преступления в сфере налогообложения является налоговое преступление. Главное, чем отличается уголовная ответственность от налоговой, — это ее основание.

Таким образом, ответственность за налоговые правонарушения зависит от многих факторов, которые необходимо оценить при вынесении решения о мере наказания, которое вменяется налогоплательщику.

При этом НК РФ не является единственным документом, который устанавливает санкции и порядок их применения к нарушителю. В настоящее время КоАП РФ и УК РФ тоже устанавливают ответственность за правонарушения в области налогов и сборов. Разделение противозаконных деяний на различные категории и применение к ним различных видов ответственности обосновывается их различным характером и размером ущерба, который влечет за собой их совершение. Однако, исследование показало, что некоторые нарушения дублируются в КоАП РФ и НК РФ. Например, в ст. 116 НК РФ и ст. 15.3 КоАП РФ предусмотрена ответственность за нарушение срока постановки на учет в налоговый орган. Для устранения дублирования видов ответственности необходимо четкое их разделение по составу и закрепление в соответствующих законодательных документах, что требует реформирования законодательства.

В третьей главе работы выделены основания налоговой ответственности, определены проблемы института налоговой ответственности и намечены пути их решения.

Основание налоговой ответственности есть система действующих юридических положений, содержащих в себе права и обязанности сторон

налогового правоотношения; составы противоправных деяний; виды налоговых санкций и принципы их применения.

Первое основание – это формальное (нормативное), которое выражается в наличии системы норм налогового законодательства, устанавливающего составы налоговых правонарушений, права и обязанности участников охранительного налогового правоотношения, регулирующих ответственность за нарушение налогового права. Второе основание – это фактическое, которое представляет совершение субъектом налогового права противоправного деяния, нарушающего нормы законодательства о налогах и сборах. Третье основание – это процессуальное, заключающееся в вынесении уполномоченным органом решений о наложении санкции за совершение налогового правонарушения.

В современных условиях неуплата налогов является одним из распространенных экономических правонарушений. Зачастую налогоплательщики умышленно занижают налогооблагаемую базу, не всегда корректно отражают в учете полученные доходы, желая снизить размер налоговых сумм. Отдельные недобросовестные субъекты хозяйствования стремясь увеличить собственную прибыль за счет неуплаты налогов, уводят экономическую деятельность в тень.

В настоящее время ответственность налогоплательщика за нарушения в области налогового законодательства установлена в НК РФ, КоАП РФ и УК РФ. Вышеуказанные документы указывают условия и виды нарушений, соответствующие санкции за данные нарушения, а также раскрывают момент возникновения уголовной ответственности за преступления в области налогового законодательства. Каждый вид ответственности за неуплату налогов носит разные цели. К существенному недостатку НК РФ относится однотипность мер налоговой ответственности, не позволяющих ее должным образом индивидуализировать. В подавляющем большинстве ситуаций законодатель устанавливает абсолютно определенные и безальтернативные санкции. Существование одновременно ряда основных законов, которые

предусматривают разные виды ответственности за противоправные действия (бездействие) в сфере налогов и сборов вводит в заблуждение налогоплательщиков и провоцирует путаницу в правоприменительную практику. Такая ситуация приводит к отсутствию единой судебной практики, способствует неоднозначному толкованию законов и затрудняет осмысление обычным налогоплательщиком требований законодателя. Для разьяснения данной ситуации предлагаем усовершенствовать концептуальный подход к структуре законодательства в области налогов и сборов и объективно конкретизировать способы уклонения от уплаты налогов, которые наносят существенный ущерб государству.

По нашему мнению, необходимы следующие мероприятия.

Во-первых, в НК РФ следует в отдельную главу выделить нормы, которые предусматривают все возможные виды ответственности за нарушения налогового законодательства.

Во-вторых, установить четкое определение налоговой ответственности в НК РФ.

В-третьих, необходимо конкретизировать способы уклонения от уплаты налогов, в том числе нелегальные схемы минимизации и оптимизации налоговой нагрузки юридического лица, приносящие особо крупный ущерб государству. Установить за такие противоправные действия уголовную ответственность.

В-четвертых, в НК РФ внести статью о том, что уголовная ответственность за налоговые преступления устанавливается на основании УК РФ.

В-пятых, в КоАП РФ исключить статьи, определяющие виды нарушений в области налогов и сборов, и меры ответственности за них. Данные статьи раскрыть в НК РФ.

Предложенные подходы к совершенствованию института ответственности позволят разграничить виды нарушений и четко установить соответствующую им ответственность.

Список используемой литературы и используемых источников

1. Александров Н. Г. Законность и правоотношения в советском обществе. М., 1955 С. 131–175.
2. Аникаева Т.В. Правовая природа ответственности за совершение налоговых правонарушений // Научный форум: Юриспруденция, история, социология, политология и философия: сб. ст. по материалам XVI междунар. науч.-практ. конф. — № 3(16). — М., Изд. «МЦНО», 2018. — С. 123-127.
3. Боброва Н.А. Анализ законодательной работы в Самарской области // Журнал российского права. 1998. № 3. С.43-47.
4. Боброва Н.А. Конституционная ответственность как элемент конституционного строя // «Закон и право». 2003. № 9. С.25-30.
5. Бутузова А. С. Анализ ответственности за совершение налоговых правонарушений в Россия, Франции, Германии // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. 2019. №5-4. – С. 165-167.
6. Ветрова Г. Н. Уголовно-процессуальная А. М. Ларин. М., 1987 С. 49
7. Гладких В.И. Преступления в сфере экономической деятельности: курс лекций / В.И. Гладких, А.К. Есаян. Москва: Юнити, 2020. – 351 с.
8. Гогин А.А. Теоретико-правовые вопросы налоговой ответственности: дис. канд. юрид. наук. – Самара, 2002.
9. Гогин А.А. Из истории становления советского административного права /А.А. Гогин // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Юридические науки. 2016. №4 (27). – С. 39-43.
10. Гулькова Е.Л. Трансформация регулирования ответственности за налоговые правонарушения в Российской Федерации/ Е.Л. Гулькова, Е.А. Пшеничнова // Вестник университета. 2019. №8. - С. 20-24.
11. Долинская В.В. Специфика ответственности по субъектному составу правоотношений // Lex russica. 2017. N 5. С. 59 - 69.

12. Дубровин В.В. Налоговые правонарушения: соотношение административной и уголовной ответственности / В.В. Дубровин // Библиотека уголовного права и криминологии. — 2016. — №1(13). — С. 18-25.
13. Ефремова Т.А. Совершенствование работы налоговых органов с налогоплательщиками в контексте модели сервисно-ориентированного налогового администрирования // Налоги. — 2017. - № 3. — С. 36-40.
14. Игнатова П.И. Место налоговой ответственности в системе юридической ответственности // E-Scio. 2019. №5 (32). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/mesto-nalogovoy-otvetstvennosti-v-sisteme-yuridicheskoy-otvetstvennosti> (дата обращения: 18.06.2021).
15. Иоффе О. С., Шаргородский М. Д. Вопросы теории права. М., 1961 С. 312.
16. Кинсбургская В.А. Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах. М.: Юстицинформ, 2013.
17. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 г. № 195-ФЗ (в ред. от 26.05.2021) [Электрон.ресурс]: // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». - Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>.
18. Конституция Российской Федерации : (ред. от 01.07.2020) [Электрон.ресурс]: // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». — Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>.
19. Кудрявцев В. Н. Закон, поступок, ответственность. М., 1986 С. 287
20. Кузьмин И. А. Юридическая ответственность и ее реализация : учеб. пособие / И. А. Кузьмин. — Иркутск : Изд-во ИГУ, 2013 — 219 с.
21. Лапин А.В. Налоговый контроль в формирующейся единой системе государственного и муниципального контроля (надзора) в Российской Федерации // Налоги и финансы. 2016. №1 (29). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovyy-kontrol-v-formiruyuscheysya-edinoy->

sisteme-gosudarstvennogo-i-munitsipalnogo-kontrolya-nadzora-v-rossiyskoy-federatsii (дата обращения: 20.06.2021).

22. Липинский Д.А. Виновность деяния - общий принцип юридической ответственности // Законность. 2015. № 4 (966). С. 37-41.

23. Липинский Д.А. О юридической ответственности в системе организационных и иных средств обеспечения национальной безопасности // Правовая политика и правовая жизнь. 2020. №3. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/o-yuridicheskoy-otvetstvennosti-v-sisteme-organizatsionnyh-i-inyh-sredstv-obespecheniya-natsionalnoy-bezopasnosti> (дата обращения: 20.06.2021)

24. Липинский Д.А. Об унификации характеристик субъекта правонарушения, умысла и неосторожности в различных нормативных правовых актах // Российская юстиция. 2016. № 8. С. 45-47.

25. Липинский Д.А. Позитивная юридическая ответственность в системе юридической ответственности // Правовое государство: теория и практика. 2017. №3 (49). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/pozitivnaya-yuridicheskaya-otvetstvennost-v-sisteme-yuridicheskoy-otvetstvennosti> (дата обращения: 20.06.2021).

26. Липинский Д.А., Мусаткина А.А. Альтернативные и иные санкции в механизме дифференциации и индивидуализации финансово-правовой ответственности // Налоги и налогообложение. 2017. №7. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/alternativnye-i-inye-sanktsii-v-mehanizme-differentsiatsii-i-individualizatsii-finansovo-pravovoy-otvetstvennosti> (дата обращения: 20.06.2021).

27. Липинский Д.А., Мусаткина А.А. Налоговое правонарушение: понятие и классификация // Налоги и налогообложение. 2017. №3. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovoe-pravonarushenie-ponyatie-i-klassifikatsiya> (дата обращения: 20.06.2021).

28. Липинский Д.А., Мусаткина А.А. Общерегулятивные правоотношения и юридическая ответственность // EX JURE. 2020. № 4. – С. 23-36.
29. Липинский Д.А., Мусаткина А.А. Является ли четырехэлементная конструкция состава правонарушения общетеоретической? // Юридическая наука и правоохранительная практика. 2017. № 2 (40). С. 8-15.
30. Липинский, Д. А. Юридическая ответственность, санкции и меры защиты : монография / Д.А. Липинский, А.А. Мусаткина. — Москва : РИОР : ИНФРА-М, 2017. — 139 с.
31. Малиновская В.М. Налоговые правонарушения и налоговая ответственность / В.М. Малиновская // Законы России: опыт, анализ, практика. 2015. N 8. С. 3 - 14.
32. Малько А.В. Юридическая ответственность как средство предупреждения правонарушений: актуальные проблемы/ А.В. Малько, Д.А. Липинский, Р.С. Маркунин // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2020. № 4. С. 4–24.
33. Мамаева У.Э. Проблема двойной ответственности за налоговые правонарушения / У.Э. Мамаева // Студенческий. 2019. N 20-5 (64). С. 42 - 44.
34. Мирошник С.В. Соотношение налоговой и административной ответственности / Законы России: опыт, анализ, практика. №1, 2019 – С.56-59.
35. Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблишер, 2017. – 796 с.
36. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. 21.05.2020) [Электрон.ресурс]: // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». - Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>.
37. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 г. №146-ФЗ (ред. от 01.04.20) [Электрон.ресурс]: // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». - Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>.

38. Огарь Т.А. Уголовная ответственность и ее основания: состав преступления и его виды / Т.А. Огарь // Юридическая наука: история и современность. –2018. – № 7. – С. 106-123.

39. Пиголкин, А. С. Теория государства и права : учебник для вузов / А. С. Пиголкин, А. Н. Головистикова, Ю. А. Дмитриев ; под редакцией А. С. Пиголкина, Ю. А. Дмитриева. — 4-е изд., перераб. и доп. — Москва : Издательство Юрайт, 2020. — 516 с.

40. Проблемы теории государства и права : учеб. пособие / под ред. М. Н. Марченко. М., 2001 С. 635

41. Прокопович Г. А. Юридическая ответственность в российском праве: Теоретический аспект : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003 С. 7

42. Савенко А.Д. Актуальные проблемы ответственности за совершение налоговых правонарушений / А.Д. Савенко // Актуальные проблемы административного, финансового и информационного права: Материалы V ежегодной Всероссийской конференции (г. Ставрополь, 17 - 18 сентября 2018 г.): сборник научных статей. Ставрополь: Параграф, 2018. С. 318 - 322.

43. Селезнев Д.Г. Проблемы в сфере административной ответственности за налоговые правонарушения / Д.Г. Селезнев // Аллея науки. 2019. Т. 4. N 1 (28). С. 678 - 680.

44. Сорокин В.В. Основания юридической ответственности: новые подходы // Актуальные проблемы российского права / В.В. Сорокин, М.Н. Кутявина. – 2018. – № 9 (94). – С. 51-57.

45. Тархов В. А. Ответственность по советскому гражданскому праву. Саратов, 1973 С. 4–7. См., также: Витрук Н. В. Конституционное правосудие в России (1991–2001 гг.): Очерки теории и практики. М., 2001 С. 362

46. Терещенко Э.Ю. Направления повышения эффективности функционирования органов Федеральной налоговой службы / Э.Ю. Терещенко, Е.Н. Денисенко // Новая наука: Проблемы и перспективы. – 2016. – № 4-1. – С. 185-188. – Электронная копия доступна в науч. электрон. б-ке

eLibrary. URL: <http://elibrary.ru/item.asp?id=25779748> (дата обращения: 06.11.2019).

47. Томилов Д.А. Проблемы, связанные с ответственностью за правонарушения в налоговой сфере / Д.А. Томилов, О.А. Коротаева // Научное сообщество студентов: Междисциплинарные исследования: материалы XLII студенческой международной научно-практической конференции (г. Новосибирск, апрель 2018 г.): сборник научных статей / председатель редколлегии Н.В. Дмитриева. Новосибирск, 2018. N 7 (42). С. 787 – 791.

48. Тульнев М.А., Степанюк О.С. Понятие уголовной ответственности в Уголовном кодексе Российской Федерации / М.А. Тульнев, О.С. Степанюк // Велес. – 2017. – № 3-2 (45). – С. 136-140.

49. Уголовно-процессуальный кодекс РФ от 18.12.2001 №174-ФЗ (в ред. от 24.04.2020) [Электрон.ресурс]: // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». - Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>.

50. Уголовный кодекс РФ от 13.06.1996г. №63-ФЗ (ред. от. 07.04.2020) [Электрон.ресурс]: // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». - Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>.

51. Хачатуров, Р. Л., Липинский Д. А. Общая теория юридической ответственности. Монография // Р. Л. Хачатуров, Д. А. Липинский. - Р. Асланова «Юридический центр Пресс», 2007.

52. Чаплыгина Е.А. Юридическая ответственность и государственное принуждение // Мир юридической науки. 2014. №1-2. С.14-21.

53. Шабуров А.С., Жайкбаев Ж.С. Теория государства и права : учебное пособие – Курган : Изд-во Курганского гос. Ун-та, 2019. – 382 с.

54. Якушев А.Н. Понятие, принципы, основания и виды юридической ответственности в сфере предпринимательской деятельности / А.Н. Якушев // Научные исследования: векторы развития. Сборник материалов II Международной научно-практической конференции. Редколлегия: О.Н. Широков [и др.]. – 2018. – С. 160-169.

55. Ячменев Юрий Васильевич Юридическая ответственность: понятие, виды и особенности // Вестник Санкт-Петербургского университета МВД России. 2012. №2. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/yuridicheskaya-otvetstvennost-ponyatie-vidy-i-osobennosti> (дата обращения: 20.06.2021).
56. Jansen N. The Idea of Legal Responsibility // Oxford Journal of Legal Studies. – 2014. – Vol. 34. – Is. 2. – P. 221–252.
57. Norrie A.W. Crime, Reason and History. – 3rd ed. – Cambridge University Press, 2014. – 287 p.
58. McKendrick E. Contract Law. 4th ed. Basingstoke (Hampshire). - N.Y., 2013. - 539 p.
59. Robert, A., Stidham, C., Stidham, R. Judicial Process in America / A. Robert, C. Stidham, R. Stidham. 5th ed. Congressional Quarterly, Inc., 2001.- 501 p.
60. Baskerville S. Modern collective guilt theory as rooted in English Revolution // Intern. J. of comparative sociology. Leiden, 1996.