

Гоголев А. М. / Gogolev A. M.

**АДМИНИСТРАТИВНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ В НАЛОГОВОЙ  
СФЕРЕ: СОСТОЯНИЕ И ПРОБЛЕМЫ ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ**

**ADMINISTRATIVE-LEGAL REGULATION IN TAX FIELD: CONDITION  
AND ISSUES OF ENFORCEMENT**

*Гоголев Алексей*

*Михайлович,*

*кандидат юридических наук,  
руководитель Пермского филиала  
ФГОБУ ВПО «Финансовый университет при  
Правительстве Российской Федерации»,*

*galexey1961@mail.ru*

Отмечается, что специфические признаки, обособляющие налоговое правонарушение от административного правонарушения отсутствуют. Оба эти вида правонарушений являются однопорядковыми и родственными по своей правовой природе.

Определено, что целью налогового администрирования является достижение максимально возможного эффекта для бюджетной системы в отношении налоговых поступлений при минимально возможных затратах.

Причиной множества коллизий и противоречий при производстве по делам об административных правонарушениях в области налогов и сборов автор считает его осуществление с одновременным применением норм как материального, так и процессуального права налогового и административного законодательства.

Утверждается, что дублирование ряда материальных и процессуальных норм КоАП РФ и НК РФ вносит путаницу в правоприменение, дезориентирует граждан и юридических лиц,

*Gogolev Aleksei*

*Mikhailovich,*

*c.j.s. (PhD in law), Head of the Perm branch of Federal State Budgetary Educational Institution "Financial University under the Government of the Russian Federation",  
galexey1961@mail.ru*

являющихся налогоплательщиками и влечет за собой массу негативных последствий.

**Ключевые слова:** административная ответственность в налоговой сфере, налоговая ответственность, административное правонарушение, налоговое правонарушение.

It is noted that there are no specific features that insulate tax offense from administrative one. Both of these offenses are of the same order and cognate by their legal nature.

It was determined that the purpose of tax administration is to achieve the greatest possible effect for the budget system in respect of tax revenues at the lowest possible cost.

As the cause of many conflicts and contradictions in proceedings on cases of administrative offences in the field of taxes and fees the author considers its implementation with the simultaneous application of the norms of both substantive and procedural law of tax and administrative legislation.

Here is stated that the duplication of a number of substantive and procedural norms of the Code on Administrative Offences of the RF and the Tax Code of the RF makes a mess of enforcement, misinforms citizens and legal persons who are taxpayers, as well as entails a lot of negative effects.

**Keywords:** administrative responsibility in tax sphere, tax responsibility, administrative offence, tax offence.

Обращение к данной проблематике вызвано ее несомненной актуальностью, так как она непосредственно затрагивает права и законные интересы налогоплательщиков, общества и государства. В связи с этим, для формирующейся законодательной базы и практики ее применения крайне важно найти путь оптимального правового механизма реализации мер административной ответственности в налоговой сфере, который бы обеспечил сбалансированность частных и публичных интересов. В условиях, когда конституционная норма о возмещении лицам убытков, причиненных незаконными действиями государственных органов и их должностных лиц, фактически не действует, это позволяет последним превышать свои полномочия, в том числе и в административно-процессуальной деятельности.

Общеизвестно, что в формировании доходов российской государственной казны главным является налоговый метод – более 80 % доходов бюджетной системы составляют налоговые платежи. Во всех странах с рыночной экономикой налоги признаются основным источником доходной части бюджета. По данным ФНС России в консолидированный бюджет Российской Федерации только в 2011 году поступило 9720,0 млрд. рублей, что на 26,3 % больше, чем в 2010 году.

Согласно статистическим данным налоговых органов, в результате осуществления налоговыми органами своих контрольных полномочий, при проведении камеральных и выездных налоговых проверок, нарушения законодательства о налогах и сборах выявляются в 96 % проверенных организаций. Только в 2011 году по результатам налоговых проверок в бюджет государства налоговыми органами было доначислено более 6.818.560 тыс. рублей [7].

Нарушения законодательства о налогах и сборах представляют собой не только угрозу финансовой стабильности государства, но и подрывают основы добросовестной конкуренции, провоцируют социальную напряженность и нестабильность в обществе. По аналитическим данным правоохранительных органов, до 60 % налогоплательщиков (физических лиц и организаций) уклоняются от уплаты налогов, занижают налогооблагаемую базу, скрывают источники доходов. Сокрытые от налогообложения средства зачастую уходят в «теневой» оборот, повышают активность криминальных структур, влияют на развитие коррупции.

Здесь уместно отметить, что главным побудительным мотивом уплаты налогов всегда была отнюдь не сознательность налогоплательщиков, а меры принуждения, которые могут быть применены к ним при выявлении уклонения

от уплаты налогов и сборов либо уплаты их в неполном объеме. Со временем такие меры были оформлены в соответствующие правовые нормы, регулирующие материальные и процессуальные вопросы применения подобных мер принуждения.

Их перечень в действующем российском налоговом законодательстве обширен: это право налоговых органов производить безакцептное списание сумм налогов и санкций, начислять пени, приостанавливать операции по счетам и т. д. Кроме налоговых санкций предусмотрены выездные и камеральные налоговые проверки, а также процессуальное обеспечение (истребование у налогоплательщиков письменных объяснений, выемка текущей и отчетной документации).

Однако связанная с налоговыми нарушениями судебная практика неоднозначна, а порой и противоречива. Это, с одной стороны, объясняется периодическим изменением налогового законодательства, введением новых налоговых платежей, но с другой – требует внимательного анализа, как этих изменений, так и самого института права, обеспечивающего правомерное поведение всех участников налоговых правоотношений.

При этом следует отметить, что на сегодняшний день в науке административного и финансового права не выработано единого понятийного аппарата в исследуемой сфере. Существуют принципиально разные научные позиции по определению административной юрисдикции и ее соотношения с административным процессом. Нет самостоятельных монографических исследований, посвященных источникам административного или налогового права, вопросам совершенствования механизма правового регулирования в области правоотношений, возникающих в налоговой сфере.

В пользу актуальности данной проблематики говорит и тот факт, что в последнее время в финансово-правовой науке стал ставиться вопрос о существовании такой правовой категории как «налоговый процесс», как самостоятельного вида деятельности, отличного от административного процесса. Безусловно, что данная точка зрения представляется весьма спорной, требующей серьезного теоретического обоснования, и, соответственно, дальнейших научных дискуссий. Вполне возможно, что своему возникновению она обязана закреплению в Налоговом кодексе РФ процессуальных правовых норм [6, 232-233].

Такое положение создает дуализм не только в практическом правоприменении, но и «размывает» правовую доктрину, подвигая искусственно искать основания для обособления налоговой ответственности от административной,

хотя они, в сущности, отсутствуют. Эти научные усилия целесообразно было направить в более позитивное и рациональное русло, то есть на совершенствование системы административной ответственности в области налогов и сборов.

Применение единых подходов к формулированию материально-правовых и процессуально-правовых норм, по мнению А. А. Фатьянова, не только упорядочит эти отношения, но и позволит в большей мере реализовать в данной сфере общественных отношений важнейший общеправовой принцип – принцип законности, одной из граней которого является концентрация совокупности санкций единой правовой природы в крупном кодифицированном акте, применение общих подходов к дифференциации санкций в зависимости от тяжести содеянного, формирование общей теории таких отношений, общего категориального аппарата и т. п. [8, 124].

Резюмируя вышеизложенное, следует констатировать, что административно-правовое регулирование в налоговой сфере, на наш взгляд, представляется многоаспектной проблемой, затрагивающей:

- выявление правовой природы правоотношений в исследуемой сфере;
- вопросы правовой регламентации материальных, компетенционных, а также процессуальных норм, также составляющих механизм правового регулирования в области налогов и сборов;
- несовершенство налогового законодательства: отсутствие необходимых норм права в одних случаях и одновременное регулирование одинаковых общественных отношений в разных законодательных актах приводит к значительным трудностям в правоприменении и существованию различных официальных точек зрения, изложенных в правовых актах высших судов Российской Федерации, ФНС РФ и др.

Реформы, проводимые в российском обществе в последние годы, обусловили необходимость совершенствования налогового законодательства, обеспечения его эффективной реализации, а также потребность совершенствования механизма налогового администрирования, форм реализации государственной налоговой политики. В связи с этим правовое содержание налогового администрирования приобретает новый смысл, наполняется особым содержанием и требует дальнейшего изучения.

В современных условиях развития российской государственности, на наш взгляд, исследование проблем административной юрисдикции в налоговой сфере является весьма важным как для теории, так и формирующей ее практики.



Уместно отметить, что административно-деликтные отношения и отношения в области установления и применения налоговой ответственности, выстраиваются в системе исполнительной власти, поэтому имеют общий административно-правовой фундамент, на котором базируется деятельность всех органов исполнительной власти. Обе эти группы правоотношений, которые мы пока рассматриваем как обособленные, направлены на обеспечение исполнения соответствующих государственных функций в сфере исполнительной власти.

В связи с чем, представляется целесообразным рассмотреть соотношение между собой базовых категорий «административное правонарушение» и «налоговое правонарушение».

В соответствии со ст. 2.1 КоАП РФ [2] «Административным правонарушением признается противоправное, виновное действие (бездействие) физического или юридического лица, за которое настоящим Кодексом или законами субъектов Российской Федерации об административных правонарушениях установлена административная ответственность».

Анализ данного определения позволяет выявить следующие признаки административного правонарушения:

1) противоправность (наличие прямого нормативного запрета на совершение определенного действия или воздержания от определенного действия);

2) виновность (системный признак для привлечения к карательной ответственности, заключающийся в наличии при совершении деяния умысла или неосторожности; причем данные понятия должны быть определены, а ответственность дифференцирована в зависимости от формы вины (как правило, ответственность за неосторожные деяния ниже, чем за умышленные, а невиновное причинение вреда охраняемым законом интересам не может быть наказуемо);

3) обязательное наличие правового запрета на совершение деяния в соответствующем акте законодательного уровня, причем правовой запрет должен сопровождаться определенной, применительно к каждому деянию, санкцией.

В еще более обобщенном виде можно сказать, что основной признак административного правонарушения заключается в наличии логической пары: «противоправность – запрещенность определенным законом». По аналогичной схеме сформулировано и определение понятия «преступление в ст. 14 УК РФ [4]: «Преступлением признается виновно совершенное общественно

опасное деяние, запрещенное настоящим кодексом под угрозой наказания». В данном случае признак прямого правового запрета заменяется на признак общественной опасности, всегда характерный для причисления деяний к уголовно-наказуемым. Из вышеизложенного следует, что в обоих случаях законодатель делает упор на специализированный закон, содержащий правовые запреты и санкции.

Упоминание в определении понятия «административное правонарушение» законодательства субъектов Российской Федерации связано с разграничением предметов ведения между Российской Федерацией и ее субъектами: в соответствии с п. «к» ч. 1 ст. 72 Конституции Российской Федерации [1] административное и административно-процессуальное законодательство находятся в совместном ведении федерального центра и субъектов Российской Федерации, что применительно к системе регулирования привлечения к административной ответственности выразилось в возможности установления законами субъектов Российской Федерации об административных правонарушениях (обратим внимание на то, что речь опять же идет о специализированных актах) административной ответственности за нарушение законов и иных нормативных правовых актов субъектов Российской Федерации, а также нормативных правовых актов органов местного самоуправления (ст. 1.3.1 КоАП РФ).

Уместно также отметить, что установление общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации в соответствии с п. «и» ч. 1 ст. 72 Конституции Российской Федерации также находится в совместном ведении Российской Федерации и ее субъектов.

Обращаясь к рассмотрению понятия «налоговое правонарушение», следует отметить, что в соответствии со ст. 106 НК РФ [3] «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 настоящим Кодексом установлена ответственность».

Анализ данной дефиниции показывает следующее:

- 1) наличие в нем общесистемного признака противоправности;
- 2) наличие в нем общесистемного признака виновности;
- 3) установление ответственности только законодательными нормами.

Из этого следует, что по всем общесистемным признакам административное правонарушение и налоговое правонарушение между собой совпадают полностью.

При таком подходе также следует обратить внимание на некоторые нюансы. Акцент при определении противоправности на нарушение законодательства о налогах и сборах общеправового смысла не имеет, так как противоправность, как было показано выше, возникает в случае нарушения прямого правового запрета, установленного в законе путем формулирования наказуемого деяния. На чем именно при этом делается акцент – нарушении правил дорожного движения, санитарно-эпидемиологических правил или законодательства о налогах и сборах – значения не имеет. Субъектом этого правонарушения, несмотря на видимость специфичности, также может стать любое лицо.

Однако если в КоАП РФ на сей предмет имеются исходные правила (установление минимального возраста лица для возможности привлечения к административной ответственности, понятие должностного лица и условия привлечения его к ответственности, вина юридического лица и т. д.), то при установлении ответственности за совершение налоговых правонарушений установлен лишь минимальный возраст лица для привлечения к данному виду ответственности, причем полностью идентичный возрасту наступления административной ответственности (16 лет).

Также вместо понятия «юридическое лицо» при определении субъекта налогового правонарушения НК РФ оперирует понятием «организация», которое лингвистически является более общим по отношению к категории «юридическое лицо», при этом как очевидно, участником налоговых правоотношений может быть только организация, приобретшая право от своего имени вступать в гражданские и иные правоотношения, то есть имеющая форму юридического лица и признанная в таком качестве государством.

Таким образом, использование неопределенных категорий в праве, тем более в случаях, когда речь идет о привлечении к юридической ответственности, является недостатком для соответствующей систем правового регулирования.

На основании изложенного, можно прийти к однозначному выводу о том, что специфические признаки, обособляющие налоговое правонарушение от административного правонарушения отсутствуют. Оба эти вида правонарушения являются однопорядковыми и родственными по своей правовой природе.

Далее, на основе проведенного анализа современного состояния правового регулирования, автор поддерживает позицию в том, что «анализ новаций КоАП РФ принятых за период 2009-2011 г. показал, что они существенно



обогащают и дополняют именно процессуальную составляющую производства по делам об административных правонарушениях, в частности в области налогов и сборов. К сожалению, как показывает анализ законодательных документов, принятых в развитие НК РФ, вопросы рассматриваемых нами правоотношений, возникающих в связи с процессуальными действиями при осуществлении производства по делам о нарушениях законодательства в области налогов и сборов, остались практически вне поля зрения законодателя» [5, 26-29].

Также уместно отметить, что преобладающей позицией исследователей в области налогообложения выступает определение налогового администрирования как процесса управления налоговыми отношениями. Государственное администрирование, в том числе налоговое, выступает частью общего процесса государственного управления, в том числе налоговыми отношениями.

Целью налогового администрирования является достижение максимально возможного эффекта для бюджетной системы в отношении налоговых поступлений при минимально возможных затратах, в условиях оптимального сочетания методов налогового регулирования и налогового контроля.

Основной задачей налогового администрирования является налоговый контроль. Следует отметить, что некоторые специалисты в этой области даже отождествляют эти понятия. Налоговому контролю и оценке его результативности (эффективности) уделяется значительное внимание, как в теории, так и в практической деятельности, так как осуществление налогового контроля дает исходные материалы для административно-юрисдикционной деятельности налоговых органов. В ходе налогового контроля выявляются правонарушения, собираются и фиксируются доказательства.

Как показал анализ, практика деятельности налоговых органов по рассмотрению дел о правонарушениях в области налогов и сборов не отвечает реалиям сегодняшнего дня и далека от совершенства, о чем свидетельствует статистика рассмотрения данной категории дел. Особенность данной деятельности заключается в том, что правовое регулирование производства по делам об административных правонарушениях в области налогов и сборов осуществляется нормами как материального, так и процессуального права налогового и административного законодательства, что вызывает множество коллизий и противоречий при их практическом применении.

Кроме того, особенностью принятия решения по делу о правонарушении в области налогов и сборов и назначении наказания, является то, что за

одно и то же административное правонарушение в налоговой сфере ответственность несут сразу несколько субъектов правоотношений: юридическое лицо (как правило, в соответствии с нормами НК РФ), должностное лицо или просто физическое лицо (в соответствии с нормами КоАП РФ). А при наличии в составе признаков преступления – то и физическое лицо (в соответствии с УК РФ).

С введением в действие в 2002 г. КоАП РФ, уже на фоне работающего НК РФ и частично регламентирующего порядок производства по делам, возникающим из налоговых правоотношений, появились серьезные проблемы как при применении материальных, так и процессуальных норм права. Крайне актуальна проблема дублирования правовых норм, устанавливающих основания и порядок привлечения к ответственности в соответствии НК и КоАП РФ, несовершенство существующего процессуального порядка производства по делам об административных правонарушениях в налоговой сфере.

По сей день нормативно-правовые акты, регламентирующие юрисдикционную деятельность в налоговой сфере, разрабатываются и принимаются без единого концептуального подхода и учета принципа кодификации отраслевого законодательства. Медленно совершенствуется и юридическая техника налоговых законов, что определяет рост правовых споров, вызванных разночтениями, ошибочными толкованиями нормативных актов и т. д.

Анализ правоприменительной практики (2002–2012 г. г.) привлечения к административной ответственности за правонарушения в области финансов, налогов и сборов, а также сравнительно-правовой анализ норм КоАП РФ и НК РФ позволяет констатировать, что законодательство об административных правонарушениях в части регулирования отношений в области финансов, налогов и сборов после начала рыночных преобразований в Российской Федерации перестраивалось слишком медленно, в результате чего в законодательном массиве возникли параллельные системы таможенной и налоговой ответственности, имеющие единую с административной ответственностью правовую природу; таможенная ответственность была поглощена нормами КоАП РФ 2001 г.; налоговая ответственность без достаточных доктринальных и прикладных оснований продолжает сохраняться в НК РФ.

Такое положение приводит к дублированию норм, возникновению правовых неопределенностей и иным негативным последствиям, препятствующим реализации выработанных длительной эволюцией развития права принципам привлечения к юридической ответственности.

Дублирование ряда материальных и процессуальных норм КоАП РФ и НК РФ вносит путаницу в правоприменение, дезориентирует граждан и юридических лиц, являющихся налогоплательщиками и влечет за собой массу негативных последствий.

Таким образом, существует настоятельная потребность в обобщении и анализе современного состояния правового регулирования, правоприменительной практики налоговых органов, обладающих полномочиями в исследуемой нами сфере и разработке предложений по его совершенствованию с целью упорядочения правоотношений, возникающих в области финансов, налогов и сборов, а также унификации привлечения к ответственности за данные правонарушения.

### Список литературы:

1. Конституция Российской Федерации (принята на всенародном голосовании 12 декабря 1993 г.) // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].
2. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс] / НПП «Гарант-Сервис». – Электрон. дан. – [М., 2012].
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].
4. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс] / НПП «Гарант-Сервис». – Электрон. дан. – [М., 2012].
5. Аветисян К. Р., Воронов А. М. Анализ новаций законодательства в сфере правового регулирования производства по делам об административных правонарушениях в области налогов и сборов // Финансовое право. 2012. № 4.
6. Воронов А. М. Административно-налоговая юрисдикция и налоговое администрирование: ответы на вопросы // Сборник материалов Всероссийской научно-практической конференции ВГНА Минфина России «Административная юрисдикция». М., 2012.
7. Сводные данные статистической налоговой отчетности (о начислении и поступлении налогов, сборов и иных обязательных платежей; задолженности по налогам, пеням и налоговым санкциям; налоговой базе

и структуре начислений по отдельным видам налогов и сборов). Отчет по форме № 1-НМ за 2011 год. / URL: <http://www.nalog.ru>. (дата обращения: 10.09.2012).

8. Фатьянов А. А. О проблеме соотношения административной ответственности в сфере налогов и сборов и налоговой ответственности // Сборник материалов Всероссийской научно-практической конференции ВГНА Минфина России «Административная юрисдикция». М., 2012.

### References:

1. Constitution of the Russian Federation (adopted on National Voting, December 12, 1993) [Konstitutsiya Rossiiskoi Federatsii (prinyata na vsenarodnom golosovanii 12 dekabrya 1993 g.)]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

2. Code on Administrative Offenses of the Russian Federation from December 30, 2001, No. 195-FL [Kodeks Rossiiskoi Federatsii ob administrativnykh pravonarusheniyakh ot 30 dekabrya 2001 № 195-FZ]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

3. Tax Code of the Russian Federation. Part 1 from July 31, 1998, No. 146-FL [Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii. Chast' pervaya ot 31 iyulya 1998 g. № 146-FZ]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

4. Criminal Code of the Russian Federation from June 13, 1996, No. 63-FL [Ugolovnyi kodeks Rossiiskoi Federatsii ot 13 iyunya 1996 g. № 63-FZ]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

5. Avetisyan K. R., Voronov A. M. Analysis of Innovations in the Field of Legal Regulation of Proceedings on Cases of Administrative Offences in the Field of Taxes and Fees [Analiz novatsii zakonodatel'stva v sfere pravovogo regulirovaniya proizvodstva po delam ob administrativnykh pravonarusheniyakh v oblasti nalogov i sborov]. *Finansovoe pravo – Financial Law*, 2012, no. 4.

6. Voronov A. M. Administrative-tax Jurisdiction and tax Administration: Responses to Questions [Administrativno-nalogovaya yurisdiksiya i nalogovoe administrirovanie: otvety na voprosy]. *Sbornik materialov Vserossiiskoi nauchno-prakticheskoi konferentsii VGNA Minfina Rossii «Administrationnaya yurisdiksiya» – Proceedings of the All-Russian scientific-practical conference of All-Russian State Tax Academy of the Russian Ministry of Finance “Administrative Jurisdiction”*, Moscow: 2012.

7. *Summary data of statistical tax reporting (on the calculation and collection of taxes, fees and other charges; debts on taxes, default interest and tax penalties; the tax base and structure of charges for certain types of taxes and fees). 1-NM report for 2011. Available at: <http://www.nalog.ru> (accessed: 10.09.2012).*

8. Fat'yanov A. A. About the Problem of Correlation of Administrative Responsibility in the Field of Taxes and Fees and Tax Responsibility [О проблеме соотношения административной ответственности в сфере налогов и сборов и налоговой ответственности]. *Sbornik materialov Vserossiiskoi nauchno-prakticheskoi konferentsii VGNA Minfina Rossii «Administrativnaya yurisdiksiya» – Proceedings of the All-Russian scientific-practical conference of All-Russian State Tax Academy of the Russian Ministry of Finance “Administrative Jurisdiction”, Moscow: 2012.*