

# МЕСТО НАЛОГОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ В СИСТЕМЕ ПРАВА

## THE PLACE OF TAX LIABILITY IN THE LEGAL SYSTEM

V. Spilnaya

*Summary.* The article is devoted to the study of tax liability. Various approaches derived from scientific research related to this topic are considered, namely: the nature of tax liability, its essence, as well as similarities and differences with administrative liability. Based on the analysis of existing scientific approaches, conclusions are made about the place of tax liability in the legal field, which consist in the fact that tax liability is a subspecies of administrative liability and does not have sufficient characteristics to recognize it as autonomous.

*Keywords:* tax liability autonomy, characteristics, tax law, administrative liability.

**Спильная Валерия Анатольевна**

адъюнкт, Дальневосточный юридический институт  
МВД России имени И.Ф. Шилова (г. Хабаровск)

Spilnaya.2002@mail.ru

*Аннотация.* Статья посвящена исследованию проблемы определения отраслевой принадлежности налоговой ответственности в структуре юридической ответственности. Рассмотрены различные подходы, выведенные научными исследованиями, которые касаются данной темы, а именно: природа налоговой ответственности, ее сущность, а также сходства и различия с административной ответственностью. На основе проведенного анализа существующих научных подходов, сделаны выводы о месте налоговой ответственности в системе правового поля, которые заключаются в том, что налоговая ответственность является подвидом административной и не обладает достаточными признаками для признания ее автономной.

*Ключевые слова:* налоговая ответственность, автономия, признаки, налоговое право, административная ответственность.

**Н**алоговое право — одна из ключевых сфер в развитии российской системы, играющей центральную роль в функционировании государства, развитии экономики и обеспечении социальной справедливости. Оно регулирует отношения, связанные с установлением, исчислением и контролем за уплатой налогов и сборов, а также определяет права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и государства. Существование налогового права как независимой и упорядоченной отраслевой нормы имеет огромное значение для стабильности, развития и справедливости в обществе.

Следует отметить, что мы придерживаемся позиции, согласно которой налоговое право не выделяется в качестве самостоятельной отрасли права, поскольку в достаточной степени не обладает соответствующими признаками для признания ее таковой.

Современное государство невозможно представить без эффективной налоговой системы, которая обеспечивает финансовую основу для реализации его социально-экономических и управленческих функций. Налоги являются основным источником формирования бюджетов всех уровней, а их своевременность и полнота поступление напрямую влияет на качество государственных услуг, развитие экономики, защиту населения и экономическую стабильность страны. В этой части соблюдение налогового законодательства со стороны налогоплательщиков определяется особой важностью.

Однако наличие налоговых норм само по себе не гарантирует их добровольного исполнения. Для обеспе-

чения соблюдения налоговых обязательств необходимо наличие юридической ответственности за их нарушение. Ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение налогового законодательства — это не просто инструмент принуждения, это важнейший элемент воспитания правовой культуры, содействия формированию налоговой дисциплины, предотвращения уклонения от уплаты налогов и условий сохранения для всех участников экономической деятельности.

Дискуссионным является вопрос о правовой природе налоговой ответственности, ее самостоятельности и полноценности. В научном сообществе существуют различные подходы к данной теме, прежде всего:

1. Налоговая ответственность является подвидом финансово-правовой ответственности;
2. Она выступает автономным феноменом правового поля;
3. Налоговая ответственность выступает видом административной.

По мнению М.Б. Разгильдиевой, признаки, присущие ответственности за совершение налоговых правонарушений (сфера действия, характер применяемых санкций, а также процессуальный признак), позволяют рассматривать ее как отличный от административно-правовой ответственности вид юридической ответственности, имеющий собственную финансово-правовую природу [3, с. 236].

Напротив, Н.М. Артемов и С.П. Бортников отмечают, что оба законодательно определенных института осно-

ваны на соответствующей отраслевой принадлежности; имеют сходные черты правонарушения как основания возникновения ответственности; обладают сходной спецификой применяемых мер ответственности в виде штрафа.

Административная и налоговая ответственность соотносятся между собой как общее и частное и имеют общую административную публичную природу [1, с. 21].

Нам близка вышеуказанная точка зрения, поскольку, на наш взгляд, отрасль административного права определяет сферу действия, касающуюся общественных отношений, возникающих в рамках государственного (исполнительного) управления и реализации публичных функций государственными органами, их должностными лицами и гражданами.

Демин А.В. рассматривает налоговую ответственность также, как разновидность административной ответственности, имеющую существенные особенности в сфере налогового процесса.

Внимание акцентируется на том, что единственным отличительным признаком выступает объект посягательства — налоговое правонарушение всегда посягает на налоговое законодательство. Также по мнению автора, универсальность, то есть межотраслевой характер — это атрибутивное качество любой юридической ответственности, претендующей рассматриваться в качестве самостоятельного вида. Очевидно, налоговая ответственность указанным качеством не обладает [2, с. 230].

Наше мнение совпадает с вышеуказанной точкой зрения в той части, что налоговая ответственность не представляет собой отдельную правовую категорию в качестве самостоятельного вида юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, поскольку, исключительно наличие различия в объекте посягательства при совершении противоправного деяния, не может выступать в качестве единственного определяющего признака самостоятельности того или иного вида ответственности.

Согласно положениям основ теории государства и права, ключевыми критериями разграничения видов юридической ответственности являются характер и степень общественной опасности правонарушения, а также специфика правовой отрасли, регулирующей данные отношения.

Хочется отметить, что это наиболее обобщенные критерии, однако для более детального рассмотрения вопроса, касающегося правовой природы налоговой ответственности и ее месте в системе государственного

принуждения, стоит обратиться, например, к позиции Ягудиной В.М., которая заключает, что признание элемента юридической ответственности самостоятельным видом возможно при одновременном соблюдении всех условий, а именно:

- отраслевая специфика норм, устанавливающих юридическую ответственность, и их фиксация в текстах нормативных правовых актов — источниках соответствующей отрасли права;
- реализация юридической ответственности специальными, предназначенными для применения мер этого вида ответственности государственными органами и должностными лицами;
- реализация мер юридической ответственности в рамках особого вида юрисдикционного процесса [4, с. 17].

С указанной позиции, проанализируем так называемую налоговую ответственность. Налоговый Кодекс Российской Федерации (далее — НК РФ), прежде всего, глава 16 закрепляет виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение, а также возможные применяемые санкции — штрафы различных размеров.

Акцентируем внимание на факте того, что некоторые авторы придерживаются позиции, согласно которой особенность налоговой ответственности, как автономной категории правовой сферы, определяется именно наличием лишь одной формы санкции за совершение налогового правонарушения — штрафа, в то время, как Кодекс об Административных правонарушениях Российской Федерации (далее — КоАП РФ), — предупреждение и административный штраф.

В поддержку позиции о том, что налоговая ответственность автономна, утверждается, что специфика налоговой ответственности по характеру применяемых санкций заключается не в том, что штраф как налоговая санкция должен приобретать какие-либо иные черты, особенности, а в том, что в качестве налоговой санкции возможно применение только штрафа как наиболее целесообразной формы наказания за налоговое правонарушение в рамках имущественных отношений [3, с. 235].

Что же касается второго критерия, то налоговая ответственность реализуется налоговыми органами, то есть, федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах. Фактически, административная ответственность также может реализовываться должностными лицами федеральных органов исполнительной власти. Однако четко определенной процедуры реализации мер этой ответственности в рамках особого вида юрисдикционного процесса не закреплено на законодательном уровне в НК РФ, что создает определенные сложности в правоприменитель-

ной сфере. А соответственно, можем говорить о том, что налоговая ответственность еще не сформирована в достаточной степени как самостоятельный вид юридической ответственности, хоть и обладает некоторыми ее критериями.

Проведенное исследование и анализ существующих позиций, касающихся вопроса о автономности налоговой ответственности в системе российского правоприменения позволяет сделать обоснованный вывод о том, что налоговая ответственность не является самостоятельным, обособленным видом юридической ответственности, выделенным государством с уголовной, административной, гражданской или дисциплинарной формами ответственности. Ее правовая основа носит производный и комплексный характер, поскольку она реализуется исключительно через уже последующие виды юридической ответственности, закрепленные в природе отраслевых кодифицированных актов.

В научной и приведенной формулировке термин «налоговая ответственность» употребляется как функционально-правовая категория, обозначающая совокупность правовых последствий, наступающих за нарушение норм налогового законодательства. Однако с точки зрения рассмотрения системы юридической ответственности, она не обладает автономией. В соответствии с общепризнанными критериями категорий видов юридической ответственности — такими как характер правонарушений, субъекты и процедура реализации, меры и цели — налоговая ответственность не формирует собственную форму ответственности, а интегрируется в рамках других, более широких отраслевых видах ответственности, прежде всего в административной.

Она реализуется через механизмы уже существующих отраслей права. Она иллюстрирует собой функциональную сторону юридической ответственности,

объединённую по признаку предмета правового регулирования — нарушения норм налогового законодательства, но не по системообразующему признаку, необходимого для выделения ее в самостоятельный вид.

Более того, в действующем законодательстве отсутствует единый нормативный акт, который бы систематизировал налоговую ответственность как самостоятельный феномен правового поля. Несмотря на то, что основные нормы, связанные с ответственностью за налоговые правонарушения, закреплены в НК РФ, они не устанавливают какие-либо специфические черты и новые виды наказаний или же процедуру привлечения виновного лица, а лишь конкретизируют условия и порядок применения уже существующих мер ответственности, предусмотренных КоАП РФ, УК РФ и другими нормативными актами.

Таким образом, в научно-правовом решении налоговая ответственность не может быть признана самостоятельным видом юридической ответственности. Она представляет собой комплексную, межотраслевую категорию, реализуемую через административную, уголовную, гражданскую и иные формы ответственности в зависимости от характера и тяжести правонарушения.

Ее значение заключается не в признании автономии, а в специфике регулирования отношений — в обеспечении налоговых обязательств, установленных законодательством, что составляет ее основу как составную часть финансово-правовой системы государства.

При этом сохранение ее в рамках теории юридической ответственности в гетерономном виде обеспечивает системность, логичность, а также закономерность правового регулирования, избегая искусственного дробления правовых категорий и приводя к преимуществу в правоприменительной практике.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Артемов Н.М., Бортников С.П. Сравнительно-правовой анализ отношений налоговой ответственности за налоговые, финансовые и административные правонарушения. Актуальные проблемы российского права. 2020. Т. 15. № 11 (120) ноябрь. С. 11–21.
2. Демин А.В. Налоговое право России: Учеб. пособие / А.В. Демин; Федер. агентство по образованию; Краснояр. гос. ун-т; Юрид. ин-т. — Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. 329 с.
3. Разгильдиева М.Б. К вопросу об административной природе налоговой ответственности. Вестник Саратовской государственной юридической академии № 5 (94). 2013. С. 230–237.
4. Ягудина В.М. Юридическая ответственность: система и классификация. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2010. 33 с.

© Спильная Валерия Анатольевна (Spilnay.2002@mail.ru)

Журнал «Современная наука: актуальные проблемы теории и практики»